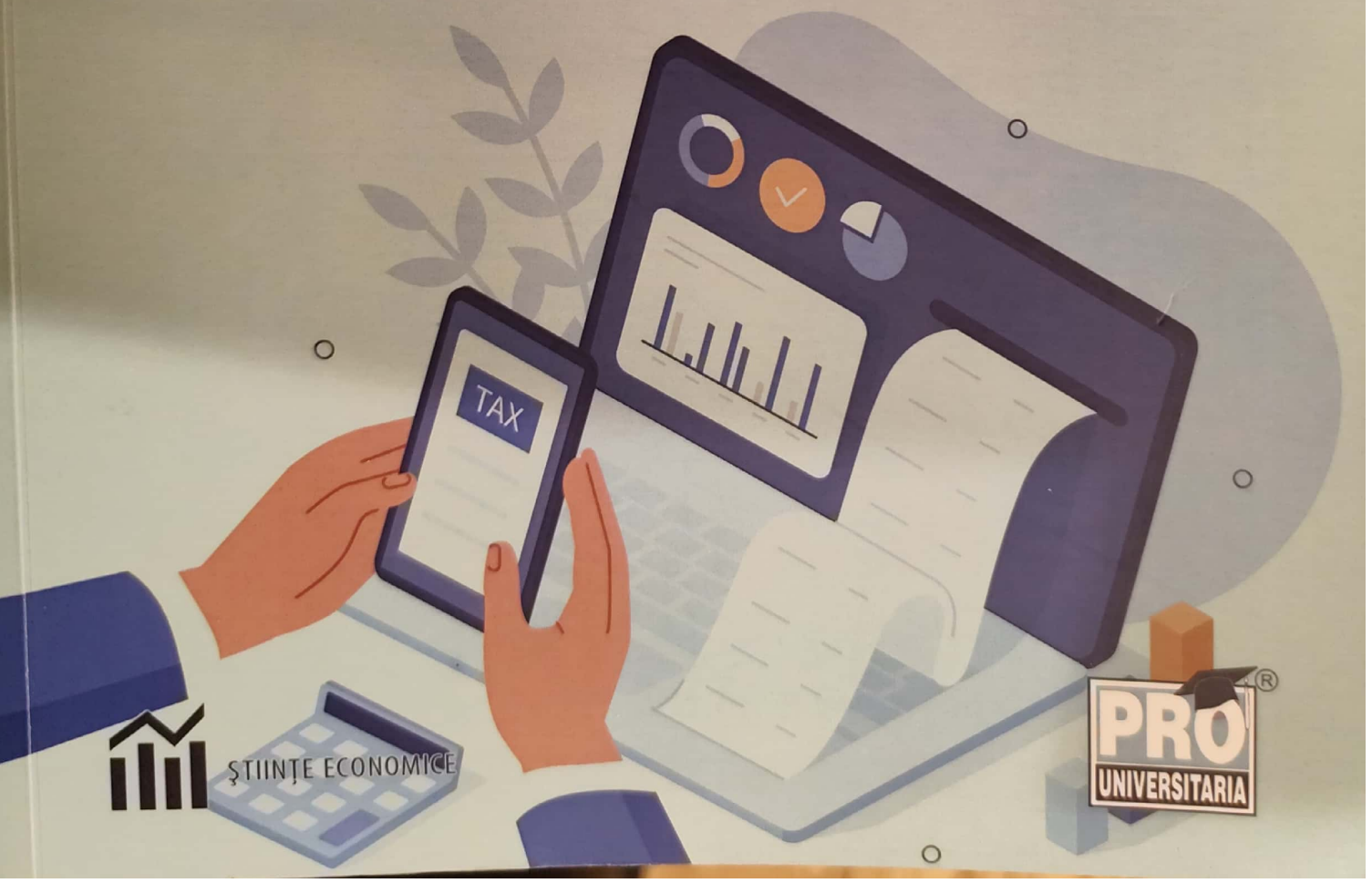
Luminița Jalbă

CONTABILITATE ÎN COMERȚ

Ediția a II-a, revăzută și adăugită



ȘTIINȚE ECONOMICE

PRO UNIVERSITARIA

Luminița Jalbă

CONTABILITATEA ÎN COMERȚ

Ediția a II-a, revăzută și adăugită

PRO UNIVERSITARIA
2024
BUCUREȘTI

Scanned with OKEN Scanner

Editat de **Pro Universitaria SRL**, editură cu prestigiu recunoscut.
Editura **Pro Universitaria** este acreditată CNCS în domeniul Științelor Umaniste și CNATDCU (lista A2-Panel 4) în domeniul Științelor Sociale.

Copyright © **2024, Editura Pro Universitaria.**
Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin **Editurii Pro Universitaria.**
Nicio parte din acest volum (fragment sau componentă grafică) nu poate fi copiată fără acordul scris al **Editurii Pro Universitaria.**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
JALBĂ, LUMINIȚA
Contabilitatea în comerț / Luminița Jalbă. – Ed. a 2-a rev. și adăug.. - București : Pro Universitaria, 2024
Conține bibliografie
ISBN 978-606-26-1897-1

657

Redactor: Elena Onea
Tehnoredactor: Tania Militaru
Copertă: Vlad Pătruță

Redacție:
tel.: 0732.320.664
e-mail: editura@prouniversitaria.ro
www.prouniversitaria.ro
Editura Pro Universitaria

Librăria UJmag:
tel.: 0733.673.555; 021.312.22.21
e-mail: comenzi@ujmag.ro
www.ujmag.ro
Ujmag.ro

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

CUPRINS 5
CUVÂNT ÎNAINTE 13

CAPITOLUL I
OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII 15

1.1. Definiţia contabilităţii 24
1.2. Obiectul de studiu al contabilităţii 25
1.2.1. Patrimoniul ca obiect de studiu al contabilităţii 25
1.2.2. Trăsăturile obiectului contabilităţii 26
1.3. Metoda contabilităţii 29
1.3.1. Noţiunea şi conţinutul metodei contabilităţii 29
1.3.2. Trăsăturile metodei contabilităţii 29
1.3.3. Procedeele metodei contabilităţii 31
1.3.3.1. Procedee comune tuturor ştiinţelor 32
1.3.3.2. Procedee specifice metodei contabilităţii 33
1.3.3.3. Procedeele metodei contabilităţii, comune şi altor discipline economice 34
1.3.4. Principiile normative ale metodei contabilităţii 36
1.3.4.1. Principiile înregistrării şi tinerii contabilităţii 36
1.3.4.2. Principiile partidei duble 37
1.3.4.3. Principiile de observare 39
1.3.4.4. Principiile evaluării 40
1.3.4.5. Principiile responsabilităţii 42
1.4. Întrebări de reflecţie şi control 43

CAPITOLUL II
MODELE DE BAZĂ PRIVIND SITUAŢIA PATRIMONIULUI ŞI REZULTATUL OBŢINUT 44
2.1. Bilanţul contabil-procedeu al dublei reprezentări a patrimoniului 44
2.1.1. Definirea, conţinutul şi structura bilanţului 44
2.1.2. Modele privind bilanţul contabil 45
2.2. Analiza structurilor bilanţiere privind patrimoniul 48

Scanned with OKEN Scanner

2.2.1. Structurile bilanțiere de activ....48
2.2.1.1. Activele imobilizate....49
2.2.1.2. Activele circulante....51
2.2.2. Structurile bilanțiere de pasiv....55
2.2.2.1. Capitalurile proprii....55
2.2.2.2. Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli....58
2.2.2.3. Datoriile sau capitalul străin....58
2.2.3. Structuri privind valorile rectificative și valorile de regularizare....60
2.2.4. Prezentarea sintetică a activelor și pasivelor patrimoniale....60
2.2.4.1. Active patrimoniale....61
2.2.4.2. Pasive patrimoniale....62
2.2.5. Structuri privind valorile rectificative și valorile de regularizare....62
2.3. Modificări bilanțiere....63
2.3.1. Tipuri de modificări privind activul și pasivul unității patrimoniale....63
2.3.2. Modificările de structură....65
2.3.2.1. Modificări bilanțiere de activ....65
2.3.2.2. Modificări bilanțiere de pasiv....66
2.3.3. Modificări bilanțiere de structură și volum....67
2.3.3.1. Modificări bilanțiere în sensul creșterii activului și pasivului....67
2.3.3.2. Modificări bilanțiere în sensul scăderii activului și pasivului....69
2.4. Contul de rezultate....71
2.4.1. Modelarea patrimoniului prin contul de rezultate....71
2.4.2. Scheme privind contul de profit și pierdere....72
2.5. Probleme și întrebări de control....78

CAPITOLUL III
EVALUAREA PATRIMONIULUI ÎN CONTABILITATE....81
3.1. Noțiunea și principiile evaluării patrimoniului în contabilitate....81
3.1.1. Definirea evaluării....81
3.1.2. Principiile evaluării în contabilitate....81
3.1.3. Preturile și implicațiile lor în contabilitate....83
3.1.3.1. Costul de achiziție....83
3.1.3.2. Costul de producție....84
3.1.3.3. Costul complet sau costul de desfacere....85
3.1.3.4. Prețurile și tarifele....85

Scanned with OKEN Scanner

3.1.4. Formele de evaluare a elementelor patrimoniale 86
3.1.4.1. Evaluarea la intrarea în patrimoniu 87
3.1.4.2. Evaluarea la ieșirea din patrimoniu sau la trecerea în consum 87
3.1.4.3. Evaluarea elementelor patrimoniale la inventariere 89
3.1.4.4. Evaluarea la închiderea exercițiului economico-financiar 89
3.2. Reevaluarea în contabilitate 90
3.3. Subiecte și întrebări de reflecție și control 90

CAPITOLUL IV
CONTUL ȘI DUBLA ÎNREGISTRARE 92
4.1. Necesitatea, funcțiile și forma contului 92
4.1.1. Necesitatea și conținutul economic al contului 92
4.1.2. Funcțiile contului 93
4.1.3. Forma contului 94
4.2. Structura contului 95
4.2.1. Denumirea sau titlul contului 96
4.2.2. Debitul și creditul contului 96
4.2.3. Rulajul contului 97
4.2.4. Total sume 97
4.2.5. Soldul contului 97
4.2.6. Explicația operațiilor înregistrate în cont 98
4.3. Reguli de funcționare a conturilor 99
4.4. Gruparea conturilor după soldul pe care îl prezintă la un moment dat 103
4.5. Dubla înregistrare și corespondența conturilor 104
4.5.1. Dubla înregistrare 104
4.5.2. Corespondența conturilor 104
4.5.3. Exemplu de operațiuni privind corespondența conturilor 105
4.6. Analiza contabilă a operațiilor economice și financiare. Formula și articolul contabil 106
4.6.1. Analiza contabilă și etapele acesteia 106
4.6.2. Formula și articolul contabil 107
4.6.3. Clasificarea formulelor contabile 109
4.7. Întrebări și exerciții de control 114

CAPITOLUL V
ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR 115
5.1. Clasificarea conturilor 115

Scanned with OKEN Scanner

5.1.1. Noțiunea, conținutul și importanța clasificării 115
5.1.2. Criterii de clasificare a conturilor 115
5.2. Planul de Conturi General (PCG) 120
5.2.1. Definirea planului de conturi general 120
5.2.2. Planul de conturi general 121
5.3. Analiza și funcționarea sistemului de conturi 138
5.3.1. Conturile de capitaluri 138
5.3.1.1. Conținutul și structura capitalului propriu 138
5.3.1.2. Conturile de capitaluri proprii 139
5.3.1.3. Conturile de provizioane pentru riscuri și cheltuieli 141
5.3.1.4. Conturile de datorii pe termen lung sau capital străin 142
5.3.2. Conturile de active imobilizate 144
5.3.3. Conturile de stocuri și producție în curs de execuție 148
5.3.4. Conturile de terți 149
5.3.4.1. Conturile de creanțe 150
5.3.4.2. Conturile de datorii 151
5.3.4.3. Operațiuni privind taxa pe valoarea adăugată 152
5.3.5. Conturile de trezorerie 155
5.3.6. Conturile de regularizare sau delimitative 157
5.3.7. Conturile rectificative 159
5.3.8. Conturile de rezultate (procese) 161
5.3.9. Conturile de ordine și evidență 165
5.4. Întrebări de control 166

CAPITOLUL VI
REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A ACTIVITĂTII DE COMERȚ 168
6.1. Tipuri de societăți comerciale 168
6.2. Obiectul de activitate al societăților comerciale din ramura comerțului și turismului 170
6.3. Metoda de contabilizare a stocurilor și operațiilor cu mărfuri 173
Reducerile comerciale și reducerile financiare 173
6.3.1. Formele și documentele aprovizionării cu mărfuri A. Formele comune și documentele aprovizionării cu mărfuri 180
6.3.2. Formele și documentele vânzării de mărfuri 182
6.3.3. Organizarea evidenței operative a mărfurilor 183
6.3.4. Contabilitatea aprovizionării-vânzării de mărfuri în condițiile constatării de diferențe la recepție și din distribuție 184

Scanned with OKEN Scanner

6.4. Inventarierea mărfurilor 189
6.4.1. Necesitatea inventarierii 189
Etapele inventarierii 190
6.4.2. Metode de contabilizare a stocurilor 191
6.4.2.1. Metoda inventarului permanent 191
6.4.2.2. Metoda inventarului intermitent 207
6.5. Contabilitatea operațiilor cu ambalaje 209
6.5.1. Clasificarea ambalajelor și organizarea generală a contabilității acestora 209
6.5.2. Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile 212
6.5.3. Contabilitatea ambalajelor care circulă în sistem de restituire 218
6.5.4. Contabilitatea materialelor de ambalat mărfuri 220
6.6. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea mărfurilor și pentru deprecierea creanțelor – clienți 223

CAPITOLUL VII
IMPORTUL ȘI EXPORTUL DE MĂRFURI 226
7.1. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu 226
7.1.1. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere 228
7.1.2. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision 243
7.2. Contabilitatea importului de mărfuri 252
7.2.1. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu 252
7.2.2. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere 259
7.2.3. Contabilitatea importului de mărfuri în comision 277

CAPITOLUL VIII
BALANȚA DE VERIFICARE 287
8.1. Noțiunea, conținutul și funcțiile balanței de verificare 287
8.1.1. Noțiunea și conținutul balanței de verificare 287
8.1.2. Funcțiile balanței de verificare 287
8.2. Clasificarea balanțelor de verificare 288
8.2.1. Balanța de verificare cu o serie de egalități 289
8.2.2. Balanța de verificare cu două egalități 289
8.2.3. Balanța de verificare cu trei serii de egalități 290
8.2.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități 290

Scanned with OKEN Scanner

8.3. Întocmirea balanțelor de verificare 291
8.4. Balanțele de verificare ale conturilor sintetice 296
8.4.1. Balanța de verificare cu o serie de egalități 296
8.4.1.1. Balanța de verificare a sumelor 296
8.4.1.2. Balanța de verificare soldurilor 297
8.4.2. Balanța de verificare cu două serii de egalități 298
8.4.3. Balanța de verificare cu trei serii de egalități 299
8.4.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități 300
8.5. Balanțele de verificare ale conturilor analitice 301
8.5.1. Balanța de verificare analitică pentru conturile monofunctionale 302
8.5.1.1. Balanța de verificare a conturilor analitice monofuncționale cu un singur etalon de evidență 302
8.5.1.2. Balanța de verificare a conturilor analitice monofunctionale cu două etaloane de evidentă 303
8.5.2. Balanța de verificare analitica pentru conturile bifuncționale 303
8.6. Identificarea erorilor de înregistrare contabilă cu ajutorul balanțelor de verificare 304
8.7. Întrebări și exerciții de control 306

CAPITOLUL IX
CONTABILIATEA MANAGERIALĂ ÎN COMERȚ 308
9.1. Introducere în contabilitatea managerială. Definirea și obiectivele contabilității manageriale. 308
9.1.1. Definiția și obiectivele contabilității manageriale 308
9.1.2. Contabilitatea costurilor și contabilitatea financiară. 310
9.2. Cheltuielile – elementele constitutive ale costurilor 311
9.2.1. Costul, conținutul și mod de formare 311
9.2.2. Costul și elementele costului 318
9.2.3. Tipologia costurilor 320
9.3. Sistemul contabil de înregistrare a costurilor 329
9.3.1. Sistemul contabil integrat de înregistrare a costurilor 329
9.3.2. Sistemul contabil neintegrat, autonom de înregistrare a cheltuielilor 330
9.4. Structurile și factorii organizării calculației 335
9.4.1. Structurile și formele de organizare a calculației 335
9.4.2. Principiile calculației costurilor și standardele etice ale contabilității de gestiune 340

Scanned with OKEN Scanner

9.5. Particularități privind calculația costurilor în comerț 341
9.5.1. Structuri de prețuri și documente specifice producției laboratoarelor ...341
9.5.2. Contabilitatea financiară la laboratoarele de cofetărie și patiserie 344
9.6. Calculația costului complet la societățile cu activitate de comerț 360
9.7. Aspecte ale controlului de gestiune în comerț 365

CAPITOLUL X
INVENTARIEREA MĂRFURILOR – NECESITARE, ROL, ORGANIZARE ETAPELE INVENTARIERII 370
10.1. Stabilirea, regularizarea și contabilizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate cantitativ – valoric 371
10.2. Stabilirea, regularizarea și contabilizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate global-valoric 378
Întrebări recapitulative: 381
Teste – grilă și studii de caz propuse spre rezolvare 382

CAPITOLUL XI
CONTABILITATEA ALTOR OPERAȚII CU MĂRFURI 385
11.1 Contabilitatea mărfurilor aflate la terți 385
11.2. Contabilitatea mărfurilor date spre vânzare în consignație. Evaluarea și documentele specifice mărfurilor în comerțul de consignație 390
11.3. Contabilitatea vânzărilor de mărfuri cu plata în rate 395
Întrebări recapitulative 397
Teste-grilă și studii de caz propuse spre rezolvare: 398

CAPITOLUL XII
CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR 401
12.1. Structura cheltuielilor și veniturilor 401
12.2. Organizarea contabilității cheltuielilor și veniturilor 402
12.3. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare 405
12.4. Contabilitatea cheltuielilor financiare 415
12.5. Contabilitatea cheltuielilor extraordinare 419
12.6. Contabilitatea cheltuielilor cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare 419
12.7. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit și cu alte impozite 423
12.8. Contabilitatea veniturilor 424
12.8.1. Delimitări și structuri privind veniturile 424
12.8.2. Contabilitatea veniturilor din exploatare 426

Scanned with OKEN Scanner

12.8.3. Contabilitatea veniturilor financiare 438
12.8.4. Contabilitatea veniturilor extraordinare 442
12.8.5. Contabilitatea veniturilor din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare 443

Capitolul XIII
TESTE GRILĂ 446

BIBLIOGRAFIE 469

Scanned with OKEN Scanner

CUVÂNT ÎNAINTE

Într-un mediu economic şi social în plină transformare, contabilitatea capătă o semnificaţie aparte pentru toţi cei care doresc să acceadă la raţionamentul contabilităţii.

În lucrare sunt prezentate într-o manieră didactică principiile teoretice, regulile şi practicile specifice contabilităţii.

Pornind de la ideea că, informaţia contabilă are un rol de bază în luarea deciziilor în procesul de conducere al societăţilor comerciale, autorul a căutat să reunească în cuprinsul lucrării noţiuni şi concepte de bază ale contabilităţii, precum şi metode şi tehnici de lucru, atât din punct de vedere teoretic, cât şi din punct de vedere practic, aplicabile în comerţ şi turism.

Lucrarea poate fi consultată în egală măsură de studenţii din cadrul facultăţilor cu specializare în comerţ şi turism, precum şi de toţi profesioniştii.

De asemenea, în lucrarea de faţă, toţi specialiştii în domeniu, producătorii şi consumatorii de informaţie contabilă, găsesc răspuns la mecanismele contabilităţii.

A fi bine informat înseamnă a fi capabil să iei decizii corecte de a cărui viabilitate depinde existenţa şi bunul mers al entităţilor economice in special al economiei în general.

Postura de om bine informat este consolidată de informaţia contabilă de detaliu sau de sinteză, în funcţie de nivelul ierarhic.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL I
OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII

Repere istorice în devenirea contabilităţii. Scurt istoric privind apariţia şi dezvoltarea contabilităţii

Contabilitatea are o istorie proprie, ale cărei începuturi sunt greu de delimitat datorită trecutului îndepărtat al apariţiei sale. O incursiune în istoria contabilităţii reprezintă un demers deosebit de complex. În tratatul „Istorie a contabilităţii şi contabililor", renumitul autor englez Brown, sublinia că cel care „manifestă dorinţa să devină maestru într-o artă, trebuie să-i studieze mai întâi istoria. Fără fundament istoric cunoştinţele noastre sunt precare, iar judecata oamenilor din prezent este incompletă şi lipsită de maturitate".

Apariţia contabilităţii are ca factor determinant necesitatea practică a cunoaşterii, cu mijloacele specifice, a realităţilor economice, financiare şi sociale.

Geneza contabilităţii este legată nemijlocit de un anumit context economico-social. Ea a avut la început un conţinut şi un rol rudimentar. Pe măsura dezvoltării activităţii economice a crescut îndeosebi rolul practic al contabilităţii.

Experienţa practică dobândită treptat în domeniul cunoaşterii cu ajutorul evidenţei rudimentare a creat premisele elaborării unor reguli, principii şi norme cu caracter teoretic pe care se sprijină contabilitatea evoluată.

O formă incipientă a contabilităţii a reprezentat-o crestăturile pe oase de animale descoperite cu 30.000-20.000 ani î. Hr; deşi destinaţia lor este greu de stabilit, anumiţi istorici estimează că ele erau suportul unei contabilităţi a vânatului. Multiplele crestături sub formă de dungi verticale, găsite pe pereţii grotelor preistorice dovedesc, de asemenea nevoia foarte timpurie a omului de a număra.

În antichitate, grecii, perşii se serveau în acest scop de sfori, incaşii ţineau socotelile cu ajutorul unor sfori înnodate, de diferite culori; ansamblul acestora constituia veritabile registre de evidenţă.

Cel mai vechi material folosit pentru însemnările contabile l-a constituit tăbliţele de lut crud, pe care se imprimau litere cu ajutorul unui stilete ascuţit, folosindu-se scrierea cuneiformă; după aceea ele erau uscate şi arse, în această stare păstrându-se de-a lungul veacurilor. Utilizarea papirusului va înlesni şi mai mult înregistrarea şi detalierea tranzacţiilor comerciale.

Hammurabi, regele Babilonului, către 1750 î. Hr., a pus să se graveze pe un bloc de diorit cel mai vechi cod de legi comerciale şi sociale cunoscut, în care

Scanned with OKEN Scanner

sunt stabilite unităţile de măsură, tranzacţiile şi contractele comerciale şi sunt stipulate pedepsele penale, a contribuit la apariţia unor noi forme de decontare prin faptul că plăţile erau stabilite luând drept etalon cantităţi fixe de argint sau grâne.

Scribii din Egiptul faraonilor ţineau socotelile pe papirus. Cu timpul, locul frunzelor de papirus au fost luate de pergament şi de hârtie. De la simplele însemnări s-a trecut la contabilitatea „memorială", contabilitatea în partidă simplă şi contabilitatea în partidă dublă. Cea mai veche contabilitate memorială a fost ţinută de bancherii din Florenţa, încă din 1211, când ei foloseau termenii de „dare" şi de „avere", deveniţi mai târziu „debit" şi „credit".

În Evul Mediu puţini oameni ştiau să scrie, iar registrele contabile, dacă acestea există, au ca scop mai ales păstrarea într-o memorie a operaţiunilor comerciale; de aici atribuindu-le şi numele de „memoriale". În forma lor primitivă înregistrările dintr-un memorial se succed în ordine cronologică, fără clasificare şi se limitează la înregistrarea creanţelor şi datoriilor. Memorialul a evoluat către contabilitatea în partida simplă, atunci când negustorii au avut de înregistrat separat anumite conturi de corespondenţă şi de deschis conturi de valori, cum ar fi conturile de mărfuri. Cele mai vechi conturi cunoscute sunt ţinute pe o singură coloană, dispunere denumită cu „secţiuni suprapuse", realizându-se astfel o economie de pergament. Mai târziu, găsim numeroase conturi simple cu două coloane, dispunere numită „veneţiană", care constituie, în ciuda costului superior al pergamentului, un progres material important şi o clarificare, răspunzând deopotrivă caracterului mai complex al tranzacţiilor şi exigenţelor clienţilor.

Evidenţa rudimentară şi-a amplificat rolul, funcţiile, mijloacele de lucru sub influenţa unor factori economici, între care: apariţia schimbului de produse prin intermediul negustorilor, a monedei ca instrument de schimb, a anumitor mijloace de plată (cambiile, cecurile etc.), dar mai ales a inventării tiparului (1450). Contabilitatea, în sensul de care vorbim astăzi a început să se contureze în Evul Mediu, odată cu apariţia germenilor capitalismului şi cu extinderea economiei monetare. Contabilitatea a atins stadii superioare ale dezvoltării sale în oraşe mari din Italia de Nord (Florenţa, Veneţia, Genova) în care evoluţia afacerilor în secolul al XV-lea, a impus conceperea şi aplicarea unei metode de ţinere a contabilităţii denumită „metoda veneţiană".

În perioada Evului Mediu evoluţia contabilităţii este legată de evoluţia schimburilor comerciale, dublată şi de perfecţionarea fabricării hârtiei, constituind noi premise a dezvoltării contabilităţii.

În perioada secolelor XI-XV asistăm la dezvoltarea continuă a forţelor de producţie. Italia este ţara unde „producţia capitalistă s-a dezvoltat mai devreme ca

Scanned with OKEN Scanner

în alte țări. Se dezvoltă puternic comerțul, negustoria, meșteșugurile și odată cu ele orașele considerate adevărate centre politico-economice. Folosirea cifrelor arabe și a metodelor de calcul capătă o largă răspândire prin publicarea în 1202 a lucrării lui Leonardo Fibonacci, „Liber abaci" (Manual de aritmetică).

Contabilitatea în partida simplă a fost practicată inițial în Italia, apoi în principalele țări din Europa Occidentală în secolele al XIII-lea și al XIV-lea; primirea unei valori se înregistrează în una din coloanele contului deschis persoanei ce primește, iar restituirea valorii în cealaltă parte a aceluiași cont. Spre deosebire de formele precedente, acest sistem a continuat să existe și după apariția contabilității în partidă dublă.

În 1494, la Veneția, Luca Paciolo a publicat cea mai de seamă lucrare a sa, sub titlul „Summa de arihmetica, geometria, proportioni et proportionalita". Această vastă lucrare de matematică, în Cartea a - IX-a, denumită „Tratat de contabilitate în partidă dublă" descrie pentru prima dată partida dublă (scrittura doppia), care și astăzi reprezintă unul dintre principiile de bază ale contabilității.

Înainte de această dată, în anul 1458, un alt italian Benedetto Cotrugli, termina redactarea manuscrisului unei lucrări de contabilitate în partida dublă „Della mercatura e del mercante perfetto", care a fost tipărită mult mai târziu, în anul 1573 și a doua ediție în 1602, totuși influența ei nu a fost prea mare.

Luca Paciolo definește contabilitatea ca un ansamblu de principii și tehnici privind înregistrarea în partida dublă a averii ce aparținea unui negustor, precum și toate afacerile acestuia, în ordinea în care au avut loc. Luca Paciolo formulează prima egalitate, între conturile „Casa" și „Capital", din care prin extensie se deduce relația de echilibru „Avere = Capital", respectiv Debit = Credit.

Apariția lucrării lui Luca Paciolo a marcat începutul unei noi etape de bază în procesul de formare a contabilității, pe baza ei, ulterior au fost elaborate numeroase lucrări de contabilitate.

Aplicarea metodei contabilității în partidă dublă începe să se generalizeze între secolele XVI - XVIII-lea, cu deosebire în Europa

Occidentală, etapă caracterizată și prin conturarea unei literaturi contabile și a profesiei de contabil.

Începând cu a doua jumătate a secolului al XIX-lea, se dezvoltă societățile pe acțiuni a căror conducere se separă de proprietarii acestora; a apărut astfel contabilitatea generală și de gestiune (dualism contabil).

În primele decenii ale secolului al XX-lea contabilitatea de întreprindere începe să fie supusă procesului de normalizare, adică stabilirea de reguli și norme privind modul de ținere a contabilității.

Scanned with OKEN Scanner

Începând cu al doilea război mondial, cele care au rânduit contabilitatea au fost instituțiile naționale și internaționale. Unul dintre instrumentele lor cele mai eficace a fost planul contabil. Planul, ca document organic care servește normalizării și structurării contabilităților este o invenție sovietică a anilor 1920.

În anul 1973 a fost creat Comitetul Standardelor Internaționale de Contabilitate - International Accounting Standards Committee - (IASC), organism ce viza normalizarea contabilității la nivel internațional și care a elaborat timp de aproape 3 decenii, 41 de norme internaționale (IAS) și câteva zeci de interpretări (SIC). În anul 2001, această organizație a devenit Consiliul Standardelor Internaționale de Contabilitate - International Accounting Standards Bord (IASB), al cărui rol este de a emite Standarde Internaționale de Raportare Financiară International Financial Reporting Standards (IFRS-uri). Standardele contabile reprezintă norme ce trebuie aplicate de anumite categorii de entități contabile, în vederea existenței unor informații comparabile la nivel internațional.

Evoluția contabilității în România

Primele lucrări de contabilitate în limba română apar abia în mijlocul secolului al XIX-lea, cu un decalaj de aproape trei secole, față de țările europene occidentale, deoarece comparativ cu aceste țări, în spațiul românesc formele economiei capitaliste au apărut mult mai târziu.

În România ținerea registrelor, în care se consemnau operațiunile economice ale întreprinderilor comerciale, ca forme de contabilitate simplă a constituit prima etapă de constituire a contabilității.

Până în prima parte a secolului al XVIII-lea, în Țările Române se foloseau lucrări de contabilitate ale unor autori străini (lucrări franceze în Țara Românească, italiene în Moldova, germane în Transilvania). În unele registre păstrate de la marii negustori din Sibiu, Brașov și București, rezultă că în secolul al XVIII-lea aceștia țineau contabilitatea în partidă dublă.

O etapă importantă în evoluția contabilității românești este cea a Regulamentelor organice din 1831 și 1832 prin ale căror prevederi au fost puse bazele organizării contabilității publice și ale învățământului contabil din Țara Românească și Moldova.

În anul 1837 a apărut la Brașov, prima lucrare de contabilitate în limba română denumită „Pravila Comercială" a lui Emanoil I. Nechifor. Lucrarea, deși o traducere din limba germană are între altele rolul de a fi contribuit la formarea unei terminologii contabile în limba română prin folosirea unor noțiuni specifice, ca: avere, debit, credit, jurnal, inventar, bilanț.

Scanned with OKEN Scanner

Contribuții în acest domeniu a avut și Dimitrie Jarcu, care în perioada 1843-1879 a scris 100 de studii și articole. El a tradus din limba franceză (în 1844-1845) lucrarea „Doppia scriptura sau ținerea catastifelor în partida simplă și îndoită".

Ion Ionescu de la Brad a militat pentru aplicarea contabilității în agricultură. Theodor Ștefănescu a publicat în 1873 lucrarea „Contabilitatea în partida dublă".

Evoluția contabilității în România a cunoscut o etapă nouă cuprinsă între anii 1900-1947; în această perioadă și-au adus contribuția autori, ca: Spiridon Iacobescu, Alexandru Sorescu, Ion Evian, Dumitru Voina, C.G. Demetrescu, Ion Mărculescu.

Spiridon Iacobescu și Alexandru Sorescu au publicat în perioada 1923-1938 cursul intitulat „Contabilitatea comercială generală în dreptul și legile speciale ale comerțului". Cei doi autori susțin că teoriile contabile sunt bazate pe drept, iar materia contabilă este indisolubil legată de fondul juridico-economic, raporturile juridice fiind cele care fac obiectul înregistrărilor în contabilitate.

Profesorul D. Voina unul dintre reprezentanții teoriei economice a contabilității alături de prof. I. Evian sublinia în cartea „Contabilitatea generală", faptul că știința contabilității observă și studiază mișcările de valori provocate de fenomene economice și de raporturi juridice, le reprezintă cifric, cantitativ și valoric, printr-un procedeu de calcul specific și stabilește rezultatul circuitului anterior al acestor mișcări de valori într-o perioadă de timp determinată.

Ion Ionescu de la Brad, a publicat în 1854 o dare de seamă asupra activității economice a unei întreprinderi din Thessalia folosind datele din bilanț și contul de profit și pierdere; îi aparține de asemenea lucrarea „Un mic tratat de contabilitate".

În perioada 1947-1989 a fost influențată de principiile și reglementările contabilității sovietice care între altele au stat la baza elaborării unui plan de conturi.

Începând cu anii 1990, contabilitatea românească a intrat într-o nouă etapă, caracterizată prin redefinire și schimbări impuse de reforma contabilității în România.

După 1990 s-a realizat o reformă, prin care s-a urmărit formarea unui drept contabil românesc care să cuprindă concepte și practici contabile specifice întreprinderilor care operează în condițiile economiei de piață și prin care s-a realizat o anumită armonizare cu normele contabile europene.

Din anul 2000, contabilitatea întreprinderilor din țara noastră a intrat într-o altă fază a evoluției ei; procesul actual trebuie să reprezinte o altă etapă, de dezvoltare a celei precedente, prin asigurarea compatibilizării contabilității firmelor românești cu evoluțiile dreptului contabil internațional[1].

[1] Ion Ionașcu, Dinamica doctrinelor contabilității contemporane, Editura Economică, București, 2003, pag. 122.

Scanned with OKEN Scanner

În ceea ce priveşte studiul reformei contabilităţii din România precizăm că acesta s-a desfăşurat, prin efectuarea unei analize asupra etapelor pe care le-a parcurs reforma contabilităţii din ţara noastră.

În România, normarea contabilităţii a început în anii 1949-1950, odată cu planificarea economică.

După decembrie 1989, tranziţia la economia de piaţă a implicat reforme în toate domeniile de activitate, inclusiv cel al contabilităţii.

În România, reforma contabilităţii s-a declanşat la începutul anilor 1990 şi a fost deschisă, prin adoptarea Legii Contabilităţii nr. 82 din 1991 şi îndeosebi prin intrarea în vigoare la 1 ian. 1994 a unui nou plan de conturi general aplicabil tuturor unităţilor economice şi a Regulamentului de aplicare a acestuia.

În elaborarea noului cadru juridic al contabilităţii s-a ţinut seama în mare parte de modelul din Franţa şi în alte ţări din UE, având ca principal artizan, pe expertul şi profesorul parizian Eric Delesalle.

În cea de-a doua etapă, care a început în anii 2000 - 2001, s-a ţinut seama de preocuparea pentru integrarea României în Uniunea Europeană, precum şi deschiderea pe piaţa mondială, urmărindu-se armonizarea contabilităţii româneşti cu Directivele europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate; consilierea în această etapă a fost scoţiană.

În România cea de-a treia etapă în reforma contabilităţii are ca an de debut 2006.

În ţara noastră, reglementările contabile prin care s-au asimilat normele contabile internaţionale sunt:

- Ordinul nr. 94 din 2001 al Ministrului Finanţelor Publice, prin care au fost aprobate Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV a C.E.E. şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.
- Ordinul nr. 306 din 2002 al Ministrului Finanţelor Publice, pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu Directivele europene.
- Ordinul nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.
- Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.
- Ordinul Ministerului Finanţelor Publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, ale cărei prevederi intră în vigoare începând cu 01 ianuarie 2010, înglobează o serie de prevederi interesante, atât pentru aspectele practice (capital social vărsat în valută, vânzarea bunurilor aduse ca aport la capital social, eliminarea condiţiilor de nemodificare a notelor contabile referitoare

Scanned with OKEN Scanner

la repartizarea profilului etc.), cât și pentru extinderea aspectelor acoperite de prevederile din standardele internaționale.

Pentru practica profesiei contabile, prezintă interes clasificarea acestor noutăți introduse în ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 în funcție de periodicitatea lor (lunare, trimestriale, anuale etc.) precum și a consecințelor asupra indicatorilor economico-financiari (rezultat contabil, rezultat fiscal).

Pentru scopuri de raportare contabilă, OMFP nr. 1802/2014 introduce trei categorii de entități, respectiv microentități, entități mici, entități mijlocii și nu în ultimul rând, entități mari; încadrate astfel în funcție de criteriile de mărime prevăzute de Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și Consiliului.

Criteriile de mărime utilizate astfel în stabilirea obligațiilor de raportare financiară sunt: total active, cifra de afaceri netă și numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar.

Fenomenul contabil contemporan prezintă caracteristici axate pe nevoia de armonizare și uniformitate în contabilitate, constituind și obiective generale ale acestei discipline, obiective care se pot realiza numai prin acțiunea de normalizare a sa.

Pe plan european armonizarea se realizează prin cei trei piloni ai legislației europene în domeniu, respectiv:

- Directiva a IV-a a Consiliului 78/660/EEC privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți comerciale;
- Directiva a VII-a a Consiliului 83/349/EEC privind conturile consolidate și
- Directiva a VIII-a a Consiliului 84/253/EEC privind autorizarea persoanelor responsabile cu efectuarea auditului financiar al documentelor contabile.

Pentru situațiile financiare ale anului 2006, întocmite potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, încadrarea în criteriile de mărime se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar al anului 2006, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare ale anului 2005.

Analiza comparativă între prima parte a OMFP nr. 1.752/2005 și OMFP nr. 94/2001 respectiv OMFP nr. 306/2002 cuprinde o serie de aspecte din care menționăm:

- Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a nu mai cuprind norme metodologice de utilizare a conturilor contabile și nici monografia privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni economice;
- Au fost eliminate prevederile referitoare la microîntreprinderi (cuprinse în OMF 306/2002). Astfel, situațiile financiare ale microîntreprinderilor se compuneau din bilanț și din cont de profit și pierdere. Începând cu 1 ia-

Scanned with OKEN Scanner

nuarie 2006, microîntreprinderile trebuie să întocmească, pe lângă bilanț prescurtat și cont de profit și pierdere, și note explicative.

Dispoziții generale privind situațiile financiare anuale

Criteriile de mărime actuale (total active: 3.650.000 euro, cifră de afaceri netă: 7.300.000 euro și număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50) au fost folosite întotdeauna de Directiva a IV-a ca prag privind stabilirea obligației de a întocmi situații financiare anuale si obligației de a întocmi situații financiare anuale simplificate;

Potrivit prevederilor noului ordin, persoanele juridice care la data bilanțului depășesc limitele a două dintre cele trei criterii menționate anterior (denumite în continuare criterii de mărime) întocmesc situații financiare anuale dezvoltate care cuprind:

- bilanț;
- cont de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- notele explicative la situațiile financiare anuale

Persoanele juridice care au întocmit situații financiare anuale simplificate vor întocmi setul de situații financiare anuale menționate mai sus, numai dacă în două exerciții financiare consecutive depășesc limitele a două dintre cele trei criterii de mărime prevăzute anterior.

Persoanele juridice care la data bilanțului nu depășesc limitele a două dintre criteriile de mărime prezentate anterior, întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind:

- bilanț prescurtat;
- cont de profit și pierdere;
- note explicative la situațiile financiare anuale simplificate.

Opțional, ele pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și /sau situația fluxurilor de trezorerie.

Persoanele juridice care au întocmit situațiile financiare anuale dezvoltate vor întocmi situații financiare anuale simplificate, numai dacă, în două exerciții financiare consecutive nu depășesc limitele a două dintre cele trei criterii de mărime.

În concluzie, obligația de a întocmi situații financiare anuale dezvoltate sau situații financiare anuale simplificate este reversibilă, după cum sunt sau nu depășite limitele a două dintre criteriile de mărime în două exerciții financiare consecutive.

Anterior, era prevăzut ca o persoană juridică care a aplicat OMF 306/2002 și a depășit într-un singur exercițiu financiar consecutiv limitele a două dintre

Scanned with OKEN Scanner

criteriile de mărime trebuia să treacă la aplicarea OMF 94/2001, fără posibilitatea revenirii la aplicarea OMF 306/2002, chiar dacă ulterior nu mai depășea limitele a două dintre criteriile de mărime.

Armonizarea contabilităților naționale cu standardele internaționale și cu normele regionale naște numeroase probleme de reglementare și de doctrină (interpretare), probleme care au o dublă valență financiar-contabilă și juridică și aduc noi argumente în sprijinul existenței dreptului contabil.

În ceea ce privește statutul acestei discipline, după unii autori, dreptul contabil este parte a dreptului comercial, după alții o disciplină autonomă, iar pentru alți autori este sau poate fi o disciplină de graniță: „contabilitate și drept contabil". Ca ramură specifică de drept, dreptul contabil a acumulat în timp concepte și reguli proprii, independente de regulile altor discipline de drept; el are jurisprudență și doctrină proprii, toate acestea fiind însă indisolubil legate de fundamentele teoretice și metodologice ale contabilității.

Este larg împărtășită ideea că sursele dreptului contabil sunt:

- Surse legislative, formate din: Codul comercial, legislația societăților comerciale, alte legi, ordonanțe guvernamentale, etc.;
- Surse jurisprudențiale și doctrinare:
  - jurisprudența (deciziile tribunalelor);
  - doctrina (interpretările și recomandările unor organisme publice sau profesionale).
- Standardele, (IAS/IFRS), Directivele internaționale și doctrina internațională (IASB, CEE, ONU, OCDE, Organizația Internațională a Comisiilor de Valori Mobiliare).

În România, textele de bază care construiesc sursele actuale ale dreptului contabil sunt:

- Legea contabilității nr. 82/1991, modificată și completată și republicată;
- Legea societăților comerciale nr. 31/1990, republicată;
- Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- Planul de conturi general;
- Cadrul general IASB;
- IAS/IFRS;
- Directivele a IV- a și a VII-a ale CEE.

În legătură cu necesitatea unui drept contabil, prof. univ. Oprea Călin și Mihai Ristea relevă faptul că reunirea și ierarhizarea tuturor textelor privind reglementările contabile într-un ansamblu unitar conduc la un adevărat drept contabil și îi definesc astfel conținutul: „totalitatea legilor, normelor, ordinelor, instrumentelor și a altor

Scanned with OKEN Scanner

acte normative referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii şi la întocmirea situaţiilor financiare sau documentelor de sinteză în raportare"[2]. De asemenea, prof. univ. Niculae Feleagă şi colaboratorii săi afirmă: „Cadrul juridic al contabilităţii unei ţări este produsul unei ramuri noi a dreptului, numită drept contabil".

1.1. Definiţia contabilităţii

Ca urmare a unei activităţi practice şi teoretice îndelungate, contabilitatea s-a afirmat ca sistem de cunoaştere şi gestiune a resurselor economice ale societăţii separate pe entităţi patrimoniale. Ea a evoluat lent, dar sigur, parcurgând un drum de la practică la teorie, în cadrul căruia experienţa din practică a fost cea care a anticipat şi a modelat teoria şi metoda contabilităţii.

Prima definiţie a contabilităţii a fost dată de italianul Luca Paciolo în lucrarea sa, Tratatus de computis, apărută în anul 1494. În concepţia sa, contabilitatea reprezenta un ansamblu de principii şi tehnici privind înregistrarea în partidă dublă a averii unui negustor, precum şi toate afacerile acestuia, în ordinea desfăşurării lor.

În lucrarea sa, el a definit partida dublă prin prisma ecuaţiei de schimb dintre avere şi capital. Orice modificare intervenită în masa averii şi a capitalului, potrivit concepţiei sale, reprezintă un raport între cel care primeşte valoarea, denumit debitor, şi cel care avansează valoarea, denumit creditor.

Mai târziu, în anul 1941, Institutul American al Contabililor Publici Autorizaţi a definit contabilitatea ca „o artă a înregistrării, clasificării, a rezumării într-o manieră semnificativă şi în expresie bănească a tranzacţiilor şi evenimentelor, precum şi interpretarea rezultatelor acestei acţiuni."

Evoluţia contabilităţii a fost însoţită de-a lungul secolelor de numeroase idei, teze, concepte şi teorii privind conţinutul, dar şi de controverse privind rolul său în cunoaşterea şi gestionarea stării la un moment dat şi a circuitului resurselor economice ale societăţii.

În definirea contabilităţii, mai semnificative sunt două concepţii: prima, care tratează contabilitatea ca o teorie ştiinţifică, conform căreia aceasta reflectă un sistem de principii şi cunoştinţe care explică şi informează, iar cea de-a doua, ca tehnică de culegere, prelucrare, stocare, transmitere şi analiză a informaţiilor, având un rol deosebit în luarea deciziilor de către diverşi factori economici.

Contabilitatea nu reprezintă un scop în sine, ci, un sistem informaţional care cuantifică, prelucrează şi comunică informaţii financiare despre o entitate economică identificabilă, informaţii ce permit utilizatorilor să opteze în mod raţional între consumurile alternative ale resurselor rare în procesul desfăşurării activităţilor de producţie şi comerciale.

---

[2] Oprea Călin, Mihai Ristea, Bazele contabilităţii, Ed. Naţional, 2000, p.62.

Scanned with OKEN Scanner

1.2. Obiectul de studiu al contabilității

1.2.1. Patrimoniul ca obiect de studiu al contabilității

Patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică, ce aparțin unei persoane fizice sau juridice, cât și bunurile la care se referă.

Categoria de patrimoniu a fost studiată în literatura de specialitate din două puncte de vedere juridic și economic.

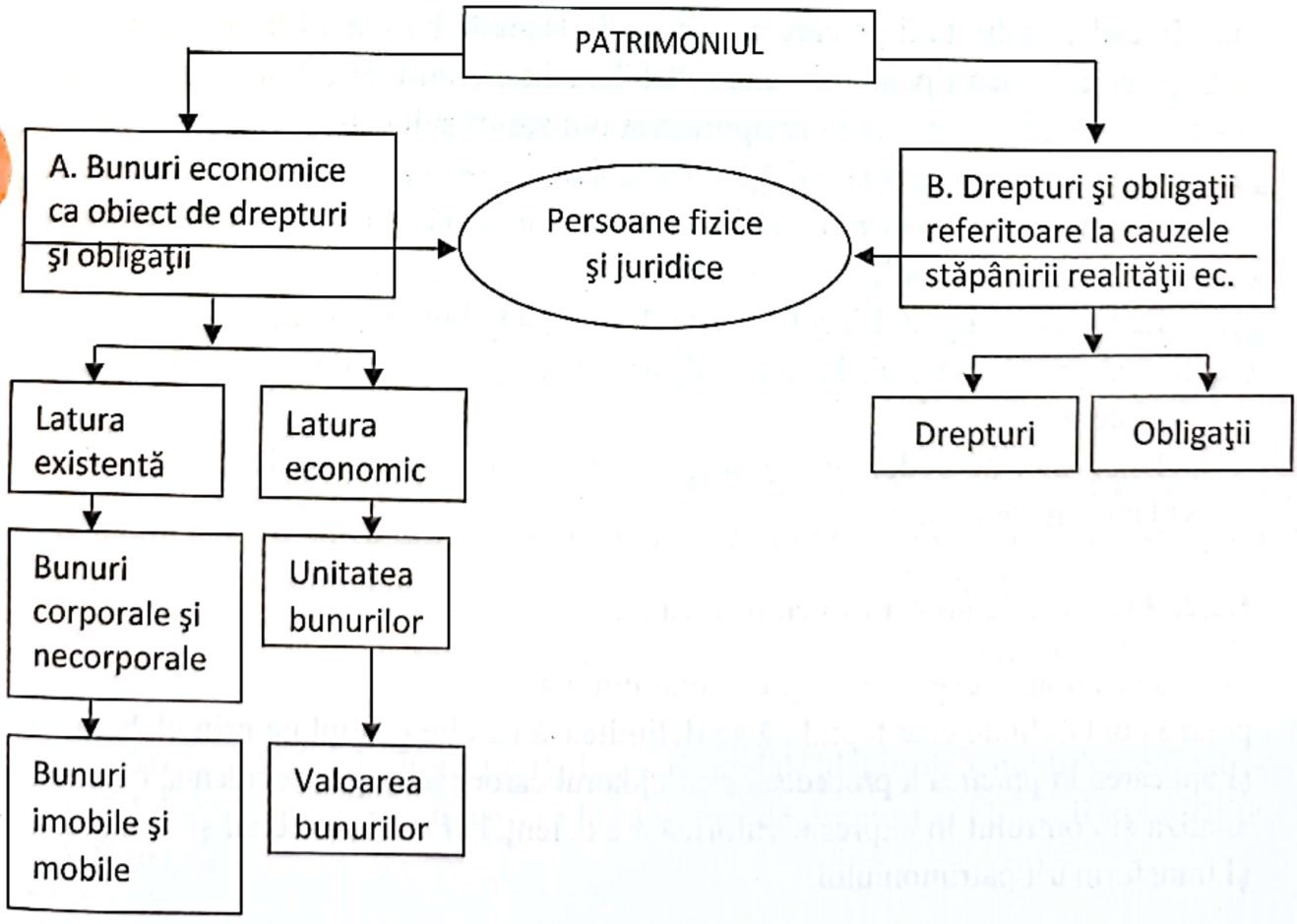
În plan juridic, categoria de patrimoniu a fost definită ca fiind un complex de elemente reprezentând, pe de o parte, bunurile economice ale unei entități, iar pe de altă parte, drepturile și obligațiile cu valoare economică ale aceleiași entități.

Ecuația contabilă a patrimoniului potrivit concepției juridice este de forma:

BUNURI ECONOMICE = DREPTURI + OBLIGAȚII

Bunurile economice reprezintă tot ceea ce posedă entitatea, identificându-se cu elemente sub formă de terenuri, clădiri, construcții, mașini, utilaje și instalații de lucru, mijloace de transport, stocuri de materii prime și materiale consumabile, stocuri de mărfuri, produse finite și semifabricate, disponibilități bănești și alte elemente de avere.

Figura 1.1.



Scanned with OKEN Scanner

Drepturile şi obligaţiile cu valoare economică reprezintă raporturile ce se stabilesc în procesul de procurare şi gestionare al bunurilor. În situaţia în care titularul de patrimoniu este proprietar şi, deci, nu trebuie să acorde niciun echivalent valoric pentru bunurile aflate în posesia şi folosinţa sa, aceste raporturi capătă forma de drepturi. In situaţia în care pentru bunurile economice ca elemente patrimoniale, titularul de patrimoniu trebuie să dea un echivalent valoric sau să îndeplinească o prestaţie, aceste raporturi capătă forma de obligaţii. Această dublă determinare include, pe de o parte bunurile economice ca purtătoare ale valorii, iar pe de altă parte cuprinde drepturile şi obligaţiile ca expresie a raporturilor de proprietate.

Din punct de vedere economic, categoria de patrimoniu delimitează valorile economice prin prisma resurselor şi utilizărilor, ecuaţia generală a patrimoniului fiind de forma:

UTILIZĂRI = RESURSE

Resursele reprezintă izvoarele sau sursele de finanţare a bunurilor economice, având o determinare financiară. Ele pot fi grupate în: resurse proprii asigurate de către proprietar, resurse atrase sau străine furnizate de terţe persoane fizice sau juridice şi resurse rezultat sub forma profitului realizat la închiderea exerciţiului financiar-contabil.

Utilizările definesc modul de folosire al resurselor de către unitatea patrimonială în cadrul activităţii pe care aceasta o desfăşoară. La rândul lor utilizările pot fi grupate în: utilizări permanente sau stabile, adică bunuri de folosinţă îndelungată (mai mare de un an), utilizări temporare şi utilizări rezultat sub formă de pierdere generală ca urmare a unei activităţi nerentabile.

Componentele patrimoniului potrivit celor două structuri sunt definite în contabilitate prin noţiunile de activ şi pasiv.

Potrivit conceptului juridic, activul reprezintă bunurile economice ca valori pozitive ale patrimoniului, iar pasivul, drepturile şi obligaţiile ca valori negative ale patrimoniului.

Din punct de vedere economic, activul reprezintă utilizările de resurse iar pasivul sursele de finanţare.

1.2.2. Trăsăturile obiectului contabilităţii

Patrimoniul este studiat şi cercetat din mai multe puncte de vedere. Specific pentru contabilitate este faptul că se delimitează de alte discipline prin elaborarea şi aplicarea în practică a procedeelor cu ajutorul cărora se asigură evidenţa, calculul, analiza şi controlul în expresie valorică a existenţei şi stării, precum şi a mişcării şi transformării patrimoniului.

Scanned with OKEN Scanner

În calitatea sa de știință a evidenței, contabilitatea elaborează o teorie și metodă proprie, pe baza căreia se asigură înregistrarea într-o anumită ordine și pe baza unor principii normative, a existenței, stării, mișcării și transformării valorilor economice delimitate patrimonial și pe o anumită perioadă de gestiune.

Ca știință a calculului economic, contabilitatea măsoară veniturile și cheltuielile ocazionate de activitatea economică desfășurată și determină rezultatele obținute ca efect al consumurilor de resurse economice.

Analizând circuitul valorilor economic, contabilitatea descompune acest circuit în elementele sale componente, în vederea caracterizării fiecărui element sau a fiecărei operațiuni în parte și în vederea determinării influenței fiecărui element sau operațiuni patrimoniale asupra rezultatelor obținute.

Informațiile furnizate de contabilitate stau la baza efectuării controlului asupra operațiunilor care au avut loc, asupra integrității elementelor patrimoniale și asupra eficienței activității desfășurate. Tot prin control se atestă și în ce măsură informațiile contabile sunt reale și corecte.

Starea elementelor patrimoniale este cercetată de către contabilitate sub aspectul mărimii elementelor patrimoniale, la un moment dat. Contabilitatea evidențiază, calculează, analizează și controlează existența elementelor patrimoniale la un moment dat (pe structură) pe sectoare de activitate, pe faze ale circuitului economic (aprovizionare, producție, desfacere).

Mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale sunt studiate de către contabilitate sub aspectul modificărilor cantitative și calitative care au loc în volumul și structura bunurilor economice, a drepturilor și obligațiilor. Acestea pot fi simple și complexe.

Mișcările simple se compun din operațiuni de intrare și ieșire a elementelor patrimoniale dintr-o unitate sau dintr-un sector al acesteia. La rândul lor, mișcările simple pot avea loc în interiorul unității patrimoniale sau pot lua naștere în urma relațiilor cu terții.

Mișcările simple din interiorul unității patrimoniale nu determină modificări ale patrimoniului și, ca urmare, nu dau naștere la raporturi de drepturi și obligații cu terții. Ecuația de echilibru a acestor categorii de mișcări este de forma:

INTĂRILE ÎN GESTIUNE SAU SECȚIA UNITĂȚII PRIMITOARE	=	IEȘIRILE DIN SECȚIUNE SAU SECȚIA UNITĂȚII PREDATOARE

Mișcările simple între unitățile patrimoniale determină modificarea patrimoniului și, ca urmare, dau naștere la raporturi de drepturi și obligații în unitățile implicate.

Scanned with OKEN Scanner

În situația în care echivalentul valoric al bunurilor trecute de la o entitate la alta nu se decontează concomitent cu livrarea sau primirea bunurilor, ecuația de echilibru ia forma:

- în cazul aprovizionării cu bunuri:

VALOAREA BUNURILOR INTRATE ÎN UNITATEA PRIMITOARE	=	VALOAREA OBLIGAȚIILOR FAȚĂ DE UNITATEA FURNIZOARE

- în cazul vânzărilor de bunuri:

VALOAREA BUNURILOR INTRATE ÎN UNITATEA PRIMITOARE	=	VALOAREA OBLIGAȚIILOR FAȚĂ DE UNITATEA FURNIZOARE
VALOAREA DREPTURILOR DE CREANȚĂ ASUPRA BENEFICIARILOR DE BUNURI	=	VALOAREA BUNURILOR IEȘITE DIN UNITATEA PATRIMONIALĂ

La nivelul unei gestiuni sau subgestiuni organizate, mișcările simple prezentate mai sus, pentru fiecare element patrimonial, pot fi sintetizate în următoarea ecuație de echilibru:

existențele inițiale + intrările = ieșirile + existențele finale

Mișcările complexe sunt specifice activităților care produc transformări cantitative și calitative atât în structura cât și în volumul patrimoniului. Mișcările complexe sunt determinate de faptul că majoritatea activităților desfășurate sunt consumatoare de bunuri economice (ceea ce determină o cheltuială) și producătoare de venituri. Veniturile desemnează, în expresie monetară, bogăția creată prin activitățile desfășurate de către unitatea patrimonială sau obținute cu titlu gratuit, iar cheltuielile delimitează în expresie monetară utilizarea bogăției în cadrul activităților desfășurate de către entitatea patrimonială. De regulă, veniturile nu sunt egale cu cheltuielile, diferența între ele determină modificări în volumul patrimoniului, diferență care, la rândul ei, este tot un element patrimonial denumit profit sau pierdere (rezultatul exercițiului).

INTRĂRILE ÎN GESTIUNEA SAU SECȚIA UNITĂȚII PREDATOARE	=	IEȘIRILE DIN SECȚIUNEA SAU SECȚIA UNITĂȚII PRIMITOARE
INTRĂRILE ÎN GESTIUNEA SAU SECȚIA UNITĂȚII PRIMITOARE	=	IEȘIRILE DIN SECȚIUNEA SAU SECȚIA UNITĂȚII PREDATOARE

Ecuația rezultatului fiind de forma:

CHELTUIELI +/- REZULTAT=VENITURI

Scanned with OKEN Scanner

1.3. Metoda contabilității

1.3.1. Noțiunea și conținutul metodei contabilității

Contabilitatea, ca orice disciplină științifică, are nu numai un obiect propriu de cercetare, ci și o metodă specifică de lucru pentru realizarea sarcinilor care decurg din obiectul său.

Dată fiind complexitatea obiectului de studiu, metoda contabilității cuprinde un ansamblu de procedee tehnice de lucru aflate într-o strânsă intercondiționare ca un tot unitar, în vederea stabilirii normelor și principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca disciplină științifică și cu ajutorul cărora cercetează starea și mișcarea elementelor patrimoniale ale întreprinderii, pentru a sesiza legăturile dintre ele, iar pe această bază să se calculeze rezultatele finale și să se analizeze activitatea desfășurată de entitățile patrimoniale respective.

Utilizarea ca un tot unitar a procedeelor metodei contabilității, în interdependența și condiționarea lor reciprocă, este determinată de interdependența și legăturile reciproce dintre componentele patrimoniului (bunuri economice, procese economice și surse de proveniență) ca obiect al contabilității, lucru ce rezultă din următoarele caracteristici:

Metoda contabilității face posibilă cuprinderea în sfera de cercetare a tuturor elementelor patrimoniale privite sub dublu aspect, a căror existență și mișcare se circumscrie în expresie valorică la nivelul unității patrimoniale.

Metoda contabilității reflectă interdependența și condiționarea reciprocă între mijloacele economice pe de o parte și procesele economice interne pe de altă parte, în sensul că fără existența mijloacelor economice n-ar fi posibilă desfășurarea proceselor economice, n-ar fi posibilă reproducerea mijloacelor economice.

Aceeași interdependență și condiționare reciprocă există între mijloacele și procesele economice pe de o parte, și sursele de finanțare ale acestora, pe de altă parte, în sensul, în volumul și structura mijloacelor și proceselor transformatoare, determină direct sau indirect, o modificare în volumul și structura surselor de finanțare.

1.3.2. Trăsăturile metodei contabilității

Metoda contabilității se bazează pe o serie de trăsături caracteristice, care-i servesc la elucidarea particularităților obiectului ei de studiu, trăsături ce se pot grupa în: trăsături de bază (principale) și trăsături auxiliare (secundare).

Principala trăsătură a obiectului de studiu al contabilității constă în reflectarea patrimoniului entităților economice și sociale, atât sub aspectul utilității și funcționării bunurilor economice care îl compun, adică al destinației economice a

Scanned with OKEN Scanner

acestora (mașini, instalații, utilaje, clădiri, terenuri, titluri de participare, materii prime, materiale consumabile, produse finite, semifabricate, mărfuri, disponibilități bănești, etc.), cât și sub aspectul relațiilor de proprietate în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, adică al surselor de finanțare.

Cu alte cuvinte, este vorba de același patrimoniu al întreprinderii privit ca un tot unitar, care în contabilitate este reflectat sub dublu aspect. Această dublă reprezentare a stării și mișcării patrimoniului întreprinderii a constituit dintotdeauna trăsătura esențială, care determină conținutul metodei contabilității. Ea poate fi redată sintetic sub forma unei ecuații, prin egalitatea între cele două aspecte ale patrimoniului (bunuri economice = drepturi + obligații), cunoscută sub denumirea de ecuația dublei reprezentări.

Elementele patrimoniale ale întreprinderii se află într-o continuă mișcare și transformare în fazele circuitului economic rămânând totuși, într-un echilibru permanent în cadrul unității respective. Acest echilibru este evidențiat în contabilitate printr-o altă trăsătură specifică metodei contabilității, și anume dubla înregistrare.

Dubla înregistrare este determinată în primul rând de dubla reprezentare, prin faptul că în timpul mișcării și transformării lor, elementele patrimoniului întreprinderii nu încetează de a fii primite sub dublul lor aspect, al utilității, funcționalității lor, adică al destinației economice și al proveniență, respectiv al modului de dobândire a surselor de finanțare, aspecte care se reflectă concomitent ca un raport de echivalență între doi termeni, unul care evidențiază sursele de finanțare.

În al doilea rând, dubla înregistrare este determinată de faptul că mișcarea și transformarea bunurilor economice în fazele circuitului economic generează operații de ieșire dintr-o fază și de intrare în alta; de transformare dintr-o forma în alta, de trecere dintr-un loc de gestiune (de păstrare, de producție, de cheltuieli) în altul. Astfel, active circulante sub formă de materii prime și materiale consumabile se transformă în active circulante bănești, care, de asemenea, prin utilizarea lor îmbracă forma de stocuri.

În acest circuit în care contabilitatea înregistrează trecerea acelorași valori dintr-o stare sau formă în alta, înregistrarea valorii respective se face de două ori, deci apare dubla înregistrare a operațiunilor respective, în sensul că vechea fază, vechea formă sau vechiul loc se transpun în unul din termenii egalității care polarizează ieșirile, micșorările, iar noua fază, noua formă, noul loc constituie cel de-al doilea termen al egalității, care marchează intrările, creșterile elementului sau fenomenului respectiv. Potrivit acestei trăsături a metodei contabilității, orice operație economică este încadrată și analizată sub dublu aspect, în raport cu efectul pe care îl produce asupra elementelor care stau la baza înfăptuirii ei.

Scanned with OKEN Scanner

Folosirea dublei înregistrări în contabilitate, îi dă acesteia posibilitatea să reflecteze în dinamică, pe baza unui sistem coerent, cele două aspecte ale dublei reprezentări a patrimoniului. Pornind de la relația generală de echilibru proprie dublei reprezentări, și anume: bunuri economice = drepturi + obligații, prin dubla reprezentare se creează cea de-a doua relație specifică acesteia, și anume: creșterea bunurilor economice + micșorarea drepturilor și obligațiilor = creșterea drepturilor și obligațiilor + micșorarea bunurilor economice, cunoscute sub denumirea de ecuația dublei înregistrări.

Pentru elucidarea și altor particularități ale obiectului de studiu al contabilității, metoda acesteia se bazează pe lângă cele două trăsături esențiale și pe alte trăsături. Astfel, o altă trăsătură a metodei contabilității este aceea a folosirii unor procedee care să permită înregistrarea valorică a existenței și mișcării patrimoniului întreprinderii, adică studierea acelor elemente care se pot exprima în expresie bănească. Acest lucru permite oglindirea concomitentă atât a laturii cantitative, cât și a celei calitative a obiectului ei de studiu, cunoașterii analitice a stării și mișcării tuturor elementelor patrimoniale, iar prin gruparea și sistematizarea datelor contabile, oferă o privire de ansamblu asupra patrimoniului întreprinderii.

De asemenea, metoda contabilității are ca trăsătură caracteristică reflectarea cu ajutorul procedeelor sale de lucru, numai a operațiunilor valorice cu privire la fenomenele și procesele economice care au avut loc și se face dovada înfăptuirii lor prin acte scrise. Sprijinindu-și înregistrările sale pe documente, contabilitatea oferă informații precise cu privire la înregistrarea patrimoniului aflat în administrarea întreprinderilor și poate proba oricând în raporturile de drepturi și obligații ale întreprinderii cu alte întreprinderi, instituții și persoane fizice.

Se poate conchide că metoda contabilității reprezintă totalitatea procedeelor interdependente pe care le folosește în scopul realizării obiectului ei de studiu. Dacă prin obiectul său de studiu, contabilitatea caută răspunsuri la problemele privind ce fenomene și procese trebuie înregistrate, când și unde au loc, metoda, prin procedeele ei de lucru, răspunde la întrebările: cum trebuie înregistrate acestea și de ce s-au produs? Care este cauza și geneza lor?

1.3.3. Procedeele metodei contabilității

În scopul realizării obiectului contabilității, metoda acesteia folosește o serie de procedee care permit fuzionarea de informații cu privire la fenomenele și procesele economice care au loc în cadrul unităților patrimoniale.

Pentru studierea obiectului contabilității sunt utilizate următoarele categorii de procedee și anume:

- procedee comune tuturor științelor;

Scanned with OKEN Scanner

- procedee specifice metodei contabilității;
- procedee ale metodei contabilității, utilizate și de alte discipline economice.

1.3.3.1. Procedee comune tuturor științelor

Din categoria procedeelor comune tuturor științelor folosite de metoda contabilității, pot fi enumerate următoarele: observația, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza, sinteza, etc.

Observația reprezintă faza inițială a cercetării obiectului de studiu al oricărei științe. Contabilitatea folosește procedeul observației pentru cunoașterea fenomenelor și proceselor economice care se pot exprima valoric și care după ce au fost consemnate în documente, le reflectă cifric, numeric, cu ajutorul procedeelor sale specifice de lucru și cu respectarea normelor și principiilor care o guvernează.

Raționamentul se utilizează de metoda contabilității pentru ca pe bază de judecăți logice, pornind de la fenomenele și procesele economice care intră în obiectul său de studiu și care au fost observate, să ajungă la concluzii noi ce permit stabilirea cu exactitate a modului de reflectare a acestora cu ajutorul diferitelor sale procedee.

Pe bază de raționament s-a ajuns la concluzia că activul este egal cu pasivul întrucât între mijloacele economice și sursele de finanțare a acestora există o egalitate perfectă, fiind vorba de același patrimoniu privit sub dublu aspect. De asemenea, tot prin raționament s-a stabilit influența pe care o produc operațiile economice asupra activului și pasivului unității, regulile care stau la baza reflectării operațiilor economice și financiare în conturi, conținutul unor indicatori furnizați de contabilitate, etc.

Comparația se folosește de metoda contabilității prin alăturarea a două sau mai multe fenomene și procese economice care se pot exprima valoric, cu scopul de a stabili asemănările și deosebirile dintre ele, ca pe această bază să se fixeze anumite noțiuni, să se tragă anumite concluzii.

Comparația este utilizată frecvent în cadrul procedeelor metodei contabilității. Exemplu: compararea veniturilor cu cheltuielile pentru a se stabili rezultatul final, compararea indicatorilor realizați cu cei prestabiliți, pentru a se determina abaterile în vederea adoptării deciziilor corespunzătoare, etc.

Clasificarea constă în împărțirea, distribuirea și repartizarea sistematică pe clase sau într-o anumită ordine a obiectelor sau fenomenelor în funcție de asemănările sau deosebirile dintre ele. Asemănările le apropie și le încadrează în aceeași clasă, iar deosebirile le diferențiază și le distribuie în clase diferite. Metoda contabilității folosește clasificarea atât în cadrul procedeelor specifice, cât și în cadrul

Scanned with OKEN Scanner

celor comune altor discipline economice pentru studierea rațională și sub diferite aspecte a patrimoniului întreprinderii, respectiv a mijloacelor economice, a surselor de finanțare, a cheltuielilor, a veniturilor, pentru studierea sistematică a documentelor, a evaluării etc.

Analiza reprezintă un procedeu științific de cercetare a unui întreg, a unui fenomen, care se bazează pe examinarea, pe studierea sistematică a fiecărui element component în parte. În contabilitate analiza are un câmp foarte larg de aplicare. Astfel, analiza contabilă este folosită la înregistrarea corectă a operațiilor economice, analiza bilanțului pentru stabilirea situației economico-financiare a unității, a cauzelor care au determinat-o și a deciziilor ce urmează a se adopta, analiza contului de rezultate pentru cunoașterea veniturilor și cheltuielilor întreprinderii.

Sinteza, ca procedeu științific de cercetare a fenomenelor, se bazează pe trecerea de la particular la general, de la simplu la compus, pentru a se ajunge la generalizare. Este folosită de metoda contabilității în operațiile de grupare și centralizare a datelor pentru a le face din ce în ce mai sintetice în scopul generalizării concluziilor ce se desprind din analiza acestora.

1.3.3.2. Procedee specifice metodei contabilității

Procedeele specifice metodei contabilității, utilizate pentru cercetare și studierea obiectului său, sunt: bilanțul contabil, contul și balanța de verificare.

Bilanțul este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității prin care se înfăptuiește dubla reprezentare a patrimoniului întreprinderii. Cu ajutorul bilanțului se prezintă la un moment dat, în expresie valorică, patrimoniul întreprinderii sub dublu aspect și anume: pe de o parte sub aspectul destinației economice, și pe de altă parte sub aspectul surselor de procurare. Prin bilanț se prezintă, de asemenea, și rezultatele finale ale unității la un moment dat sub formă de profit sau pierdere.

Deoarece bilanțul cuprinde situația patrimoniului unității la un moment dat, el exprimă în același timp rezultatul utilizării și valorificării acestui patrimoniu în perioada dată, deci furnizează informații generale privitoare la situația economică și financiară a unității și la relațiile ei economice cu alte unități, furnizând numai informații generale sintetice, obținute din centralizarea datelor contabilității curente. Bilanțul este completat de o serie de situații anexe, prin care se explică și se detaliază anumite laturi ale activității economice și financiare ale unității.

Întrucât bilanțul nu poate să prezinte mișcările succesive care se produc ca urmare a operațiilor economice în structura și mărimea patrimoniului unei întreprinderi, metoda contabilității utilizează pentru realizarea acestui obiectiv, un alt procedeu specific care poartă denumirea de cont.

Scanned with OKEN Scanner

Contul se deschide în contabilitatea curentă pentru reflectarea fiecărui element patrimonial de activ şi de pasiv precum şi a fiecărei poziţii noi pe care o ocupă fiecare element în mişcare şi transformarea sa de-a lungul fazelor circuitului economic. Conturile au legături reciproce, atât între ele, cât şi cu bilanţul, legături determinate de unitatea obiectului contabilităţii. Totalitatea conturilor utilizate de contabilitate în scopul realizării obiectului său, formează sistemul conturilor.

Contabilitatea dispune de un sistem de conturi în care reflectarea tuturor operaţiilor rezultate din mişcarea şi transformarea elementelor patrimoniale are la bază dubla înregistrare. Dacă bilanţul generează prin indicatorii săi mersul activităţii unităţii economice, contul este procedeul care particularizează această activitate, furnizând informaţiile necesare pentru caracterizarea fiecărui mijloc economic, proces economic, sursă de finanţare şi rezultat final.

Legătura dintre cont, care furnizează informaţiile de detaliu asupra fiecărui element ce intră în obiectul contabilităţii şi bilanţ, care furnizează informaţii generalizatoare asupra activităţii de ansamblu a unităţii economice, se realizează cu ajutorul unui alt procedeu specific metodei contabilităţii numit balanţă de verificare.

Balanţa de verificare asigură respectarea în contabilitate a dublei înregistrări a elementelor patrimoniale din cadrul unităţii economice, dând prin aceasta garanţia exactităţii înregistrărilor efectuate în conturi. Datele balanţei de verificare stau la baza întocmirii bilanţului. Cu ajutorul balanţei de verificare se centralizează întreaga activitate economică a întreprinderii, reflectată distinct în conturi pe parcursul perioadei de gestiune. În felul acesta se obţin informaţiile de ansamblu asupra întregului patrimoniu aflat în administrarea unităţii economice şi asupra activităţii dintr-o anumită perioadă de gestiune. Centralizarea datelor cu ajutorul balanţei de verificare oferă conducerii fiecărei unităţi economice posibilitatea de a cunoaşte volumul, modificările survenite în structura patrimoniului, atât în perioada curentă, cât şi cumulat din perioadele precedente de gestiune, în vederea adoptării deciziilor ce se impun în scopul conducerii activităţii unităţii respective în perioada viitoare.

Operaţia de centralizare a datelor contabilităţii cu ajutorul balanţei de verificare este posibilă datorită oglindirii acestora în expresie bănească, la toate nivelurile organizatorice. Balanţa de verificare îndeplineşte atât o funcţie de control cât şi o funcţie economică, constituind puntea de legătură dintre cont şi bilanţ.

1.3.3.3. Procedeele metodei contabilităţii, comune şi altor discipline economice

În afara procedeelor specifice, contabilitatea mai utilizează în cadrul metodei sale de lucru şi alte procedee comune mai multor discipline economice. Dintre acestea mai importante sunt: documentaţia, evaluarea, calculaţia, inventarierea.

Scanned with OKEN Scanner

Documentația constă în faptul că orice operație economică și financiară referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale trebuie să fie consemnată într-un document care atestă înfăptuirea ei.

Legea contabilității a statuat obligativitatea consemnării în documente a tuturor operațiilor care au loc într-o unitate patrimonială, iar în contabilitate nu se pot înregistra decât acele operațiuni care au fost în prealabil reflectate în documente. Majoritatea documentelor privesc operațiunile cu terții (furnizori, clienți, bănci, salariați, bugetul statului, etc.) dar sunt folosite și documente pur interne (transferuri, amortizări, provizioane, stornări, etc.).

Întrucât în obiectul contabilității sunt incluse numai acele elemente și operațiuni patrimoniale care pot primi o exprimare valorică, este necesar ca operațiunile consemnate în documente, să fie evaluate, adică exprimate în unități monetare. Prin evaluare se aduc la același numitor toate elementele patrimoniale, ceea ce permite gruparea, sintetizarea și compararea lor.

Evaluarea constă în transformarea unităților naturale în unități valorice cu ajutorul monedei. Această operație are o importanță deosebită pentru sintetizarea și generalizarea informațiilor generate de existența, mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale. Evaluarea este strâns legată de celelalte procedee ale metodei, a căror utilizare este condiționată de folosirea prealabilă a exprimării valorice.

Calculația este strâns legată de evaluare, ca procedeu al metodei contabilității, deoarece pentru a reflecta în conturi cât mai exact existența și mișcarea patrimoniului unităților economice și sociale, în toate fazele circuitului economic, precum și rezultatele finale ale activității, este necesar să se determine cu cea mai mare exactitate valoarea acestora.

Acest procedeu își găsește aplicarea cea mai largă în domeniul calculației costurilor și rezultatelor. Noțiunea de calculație are însă o accepțiune mult mai cuprinzătoare în contabilitate; ea include toate formele de calcul, începând cu calcularea simplă a datelor consemnate în documentele primare, continuând cu calculul rulajelor sumelor și soldurilor conturilor, cu calculul valorilor elementelor patrimoniale inventariate, a diferențelor de inventar, și terminând cu stabilirea costului producției și calculul rezultatelor finale, precum și a tuturor indicatorilor economico-financiari prin care se apreciază activitatea unității economice și sociale.

Inventarierea este un alt procedeu folosit de contabilitate pentru a cunoaște situația reală a patrimoniului reflectat în contabilitate. Prin inventariere se verifică existența faptică, directă a tuturor elementelor patrimoniale în scopul descoperirii neconcordanțelor dintre datele înregistrate în conturi și realitățile de pe teren. Elementele patrimoniale constatate faptic se evaluează la valoarea actuală sau curentă.

Scanned with OKEN Scanner

Pe baza constatărilor la care s-a ajuns în urma inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se concordanţa dintre datele rezultate din conturi şi cele constatate la faţa locului prin operaţia de inventariere. Prin compararea valorii actuale cu cea din contabilitate se determină deprecierea elementelor patrimoniale inventariate.

1.3.4. Principiile normative ale metodei contabilităţii

Metoda contabilităţii, ca orice altă metodă, se bazează pe o teorie care pune în evidenţă principiile generale şi normative privind modul cum trebuie studiat obiectul. Principiile contabile denumite şi convenţii contabile, izvorăsc din practică şi se modifică odată cu aceasta. Ele nu sunt nici intangibile, nici imuabile, nici universale. Unele sunt sistematizate în reglementările contabile, iar altele rămân doar în domeniul reglementărilor fiscale sau sunt aplicate în practică fără să fie precizate prin reglementări.

Realitatea economică se modifică continuu, sub aspecte multiple, ceea ce face ca unele convenţii să se învechească, altele să devină contradictorii, în timp ce apar convenţii noi.

Principiile contabile general admise sunt subordonate obiectivului fundamental al contabilităţii, şi anume trebuie să prezinte o imagine fidelă asupra activelor şi datoriilor, situaţiilor financiare şi rezultatului.

Literatura principiilor sau convenţiilor contabile este foarte abundentă şi impune o grupare a acestora astfel:

- Principiile înregistrării şi ţinerii contabilităţii;
- Principiile partidei duble;
- Principiile de observare;
- Principiile evaluării.

1.3.4.1. Principiile înregistrării şi tinerii contabilităţii

Principiile înregistrării şi ţinerii contabilităţii cuprind: înregistrarea completă şi continuă; uniformitatea înregistrării contabile; fundamentarea documentară a înregistrării contabile şi ţinerea contabilităţii.

Principiul înregistrării complete şi continue constă în prezentarea în scris a tuturor operaţiilor economice şi financiare care modifică masa patrimoniului unei entităţi contabile. Continuitatea în timp a înregistrării contabile se asigură prin aceea că, în toate cazurile, în cadrul registrelor de contabilitate evidenţa începe cu starea iniţială şi se termină cu starea finală, care la rândul său devine o componentă a lucrărilor contabile de deschidere pentru perioada următoare.

Scanned with OKEN Scanner

Principiul uniformității înregistrărilor contabile impune respectarea unui formalism care să garanteze ireversibilitatea înregistrărilor contabile. Art. 2 din Legea Contabilității nr. 82/1991 prevede ca registrele de contabilitate să se utilizeze în strânsă concordanță cu destinația acestora și să se completeze în mod ordonat, astfel încât să permită, în orice moment identificarea și controlul operațiunilor patrimoniale efectuate.

De asemenea, registrele de contabilitate se numerotează înainte sau pe măsura întocmirii lor, iar la închiderea înregistrărilor acestea se barează, nefiind admisă înregistrarea unor operații ulterioare. Pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiilor economice și financiare se întocmește lunar balanța de verificare.

Principiul fundamentării documentare a înregistrării contabile.

Acest principiu impune consemnarea operațiilor patrimoniale în momentul efectuării lor într-un înscris denumit document justificativ care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Principiul tinerii contabilității. Potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991 actualizată și completată, de regulă, în compartimente distincte, conduse de directorul financiar-contabil, contabilul șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să posede studii economice superioare.

În conformitate cu art. 11 (6) din Legea contabilității nr. 82/1991, coroborat cu art. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 483/1996, societățile comerciale care au o cifră de afaceri de peste 100 milioane lei și la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau nu au personal calificat angajat, potrivit legii, au obligația de a încheia contracte pentru întocmirea bilanțului contabil numai cu persoane fizice și juridice autorizate, înscrise în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România; în această situație, răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității revine atât persoanelor fizice sau juridice respective, cât și administratorilor.

În caz contrar, potrivit legii, dacă cifra de afaceri anuală realizată este sub limita stabilită de lege, răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității revine administratorului (patronului), care are obligația de a anexa la bilanțul contabil declarația de asumare a răspunderii în acest sens.

1.3.4.2. Principiile partidei duble

Principiile partidei duble definesc modul de sesizare și reprezentare a informației contabile.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste principii sunt:

Principiul dublei reprezentări. Potrivit dublei reprezentări, relațiile dintre structurile patrimoniale (stocuri de active și pasive) la un moment dat, precum și mișcările de valori economice sunt analizate și evidențiate ca un raport de echivalență (raport de schimb) între doi termeni:

Ecuația valorică:

Destinația/alocarea (investirea)/utilizarea valorilor, pe de o parte

și

Proveniența/finanțarea/reproducția valorilor, pe de altă parte.

Semnificația termenilor ecuației se diferențiază în raport cu obiectul dublei reprezentări. Astfel, în cazul în care acest obiect îl constituie situația financiară a patrimoniului luat în totalitatea sa, termenii ecuației sunt cei de activ și pasiv, cu semnificația de mai jos:

Activul = Pasivul
- destinația/alocarea/utilizarea elementelor patrimoniale
- proveniența/finanțarea/resursa aceloraşi elemente

Dacă obiectul dublei reprezentări îl constituie mișcările individuale de valori economice, raportul de schimb este cel dintre debit și credit, ecuația fiind de forma:

Debit = Credit
- destinația/alocarea/utilizarea valorii economice „x"
- proveniența/finanțarea/resursa valorii economice „x

În cazul în care obiectul dublei reprezentări îl formează activitățile interne transformatoare, raportul de echivalență se stabilește între cheltuieli și venituri, iar ecuația este de forma:

Cheltuieli ±Venituri = Rezultate
- utilizarea/consumul de bogăție sau resurse
- obținerea/producția de bogăție sau resurse

Principiul dublului calcul al rezultatului contabil. Rezultatul contabil se calculează prin două relații, prima bazată pe proprietatea deținută, iar cea de-a doua pe activitatea desfășurată.

Rezultatul calculat pe baza proprietății deținute se întemeiază pe ecuația fundamentală a patrimoniului, de forma:

Situația netă a patrimoniului = Activul patrimoniului - Datorii

Scanned with OKEN Scanner

Prin compararea situației nete la sfârșitul perioadei (N) cu situația netă la începutul perioadei (N-1) se determină creșterea/micșorarea proprietății deținute. Creșterea dezvăluie profitul, iar micșorarea pierderea. Deci,

Rezultatul la „N"	=	Situația netă a patrimoniului la „N"	-	Situația netă a patrimoniului la „N-1"

Cea de-a doua relație a rezultatului, privind activitatea desfășurată, se bazează pe raportul sintetic și analitic dintre venituri și cheltuieli. În acest caz, formula rezultatului este:

Rezultatul = Venituri - Cheltuieli

Principiul înregistrării cronologice și sistematice. Operațiile economice și financiare generate de mișcarea patrimoniului sunt înregistrate în contabilitate, atât în ordine cronologică, adică a înregistrării lor în timp, cât și într-o formă grupată după un anumit sistem, pe elementele și structurile componente ale patrimoniului.

Principiul înregistrării analitice și sintetice. Înregistrarea analitică presupune individualizarea patrimoniului pe părțile sale componente în scopul cunoașterii trăsăturilor lor specifice. Trăsăturile comune și generale ale elementelor ce constituie obiectul contabilității sunt dezvăluite prin înregistrarea sintetică. În felul acesta, metoda contabilității asigură o cunoaștere a obiectului său pornind de la parte către întreg.

1.3.4.3. Principiile de observare

Principiile de observare definesc câmpul și perioada de observare a evaluării și înregistrării contabile. Acestea sunt:

- Entitatea contabilă
- Continuitatea activității
- Independența exercițiilor.

Principiul entității contabile. Trebuie făcută distincția între patrimoniul firmei utilizat în afaceri și patrimoniul persoanelor care au furnizat acesteia resurse financiare.

Exemplu: la o firmă proprietate personală trebuie făcută o separare între patrimoniul afacerii și patrimoniul personal al proprietarului.

Principiul continuității activității. Conform acestui principiu se consideră că întreprinderea își continuă activitatea fără a lua în considerare cazul particular de lichidare sau reducere sensibilă a activității.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care este vorba de necontinuitate, conturile sunt prezentate pe baza unei evaluări în valori lichidative, nu se mai amortizează activele, nu se mai permanentizează metodele de evaluare și de calcul economic.

Exemplu: o freză în funcțiune figurează în balanță la valoarea estimată de 15.000 u.m., deoarece valoarea de intrare a fost de 20.000 u.m. și amortizarea cumulată este egală cu 5000 u.m.. Dacă întreprinderea este estimată să intre în lichidare, implicit freza va figura în bilanț la valoarea estimată de lichidare de 4.500 u.m.

Principiul independentei exercițiilor sau delimitării în timp constă în aceea că efectele tranzacțiilor și alte evenimente sunt luate în calcul din momentul când acestea s-au produs și nu atunci când intervine plata sau încasarea de lichidități sau a echivalentului de lichidități.

În reglementările contabile din România, acest principiu este definit prin prisma delimitării în timp a veniturilor și a cheltuielilor corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților.

Exemplu: În exercițiul „N" s-au plătit chirii în sumă de 200.000 u.m., din care 80.000 u.m. în mod anticipat pentru exercițiul „N+1". În rezultatul exercițiului „N" vor fi reținute la poziția de cheltuieli 120.000 u.m. sau în exercițiul „N" s-au vândut produse finite în valoare de 200.000 u.m. care vor fi încasate în „N+1". Venitul din vânzarea produselor va fi reținut pentru exercițiul „N" care l-a generat, și nu în exercițiul „N+1" când a fost încasat.

Principiul permanentei metodelor constă în asigurarea continuității de la un exercițiu la altul, a aplicării aceloraşi norme și reguli privind evaluarea și înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informației contabile. Modificarea metodei contabile are loc atunci când noua metodă este impusă de lege, precum și în cazul în care se consideră că această schimbare va oferi o prezentare mai adecvată a bilanțului contabil.

Schimbarea metodelor contabile se divulgă informațional prin situațiile financiare.

Principiul intangibilității bilanțului de deschidere. Bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent.

1.3.4.4. Principiile evaluării

Principiile evaluării se referă la evaluarea și măsurarea activelor și pasivelor, cheltuielilor și veniturilor. Acestea sunt:

- Cuantificarea monetară

Scanned with OKEN Scanner

- Costul istoric
- Prudența.

Principiul cuantificării monetare. Etalonul monetar ca unitate de măsură are un caracter instabil determinat de variația puterii de cumpărare a monedei și variabilitatea prețurilor. Pentru a depăși această limită, unitatea monetară este considerată o constantă și nu se procedează decât în mod excepțional la reevaluări. O asemenea convenție este valabilă într-o economie stabilă.

Cantitatea de monedă necesară evaluării unui bun crește prin inflație nu din cauza modificării valorii relative a bunului în raport cu altele, ci din cauza schimbării semnificației etalonului. În aceste condiții se apelează la convenția instabilității unității monetare.

Principiul costului istoric. Bunurile sunt înscrise în activul bilanțului la valoarea lor de intrare (preț de achiziție al unui teren, imobil). Valoarea de intrare nu va putea crește niciodată, chiar dacă sub efectul inflației, terenul sau imobilul valorează mai mult decât prețul lor de achiziție.

Exemplu: Un teren achiziționat cu 50.000 u.m. de întreprindere va rămâne cu acest preț în activul bilanțului chiar dacă, datorită efectului inflației, valoarea sa va crește de trei ori.

Principiul prudenței. Valoarea bunurilor înscrise în activul bilanțului trebuie apreciată cu prudență.

Exemplu: O întreprindere a achiziționat acțiuni la Bursă la prețul de 20.000 u.m.; dacă, datorită variațiilor bursiere, acțiunile valorează astăzi 15.000 u.m., apare o pierdere de 5.000 u.m. care trebuie contabilizată.

Această pierdere latentă este tradusă prin contabilizarea unor provizioane pentru depreciere. Invers, dacă aceste acțiuni valorează astăzi 30.000 u.m. apare un profit latent de 10.000 u.m. care nu este contabilizat decât în situația în care întreprinderea va revinde acțiunile.

Deci acest principiu conduce la contabilizarea pierderilor latente și nu a profiturilor latente.

Exemplu: un stoc de mărfuri plătite la furnizor cu 1.000 u.m. figurează în activul bilanțului la valoarea de intrare; dacă întreprinderea are intenția de a revinde mărfurile la 1.300 u.m. apare un profit latent de 300 u.m., care nu trebuie contabilizat decât în momentul vânzării.

Invers, dacă stocurile plătite cu 1.000 u.m. au pierdut din valoare, de exemplu mărfurile s-au deteriorat, obligatoriu se va contabiliza un provizion pentru depreciere.

Scanned with OKEN Scanner

Principiul prudenței implică faptul că bunurile care figurează în activ (terenuri, imobile, stocuri, acțiuni, clienți) pot valora mai mult decât valoarea indicată în bilanț, dar în nici un caz nu pot valora mai puțin.

1.3.4.5. Principiile responsabilității

Aceste principii vizează: permanența metodelor, intangibilitatea, importanța relativă, necompensarea, prevalența și evaluarea separată.

Principiul permanentei metodelor constă în asigurarea continuității de la un exercițiu la altul, a aplicării aceloraşi norme şi reguli privind evaluarea şi înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informației contabile. Modificarea metodei contabile are loc atunci când noua metodă este impusă de lege, precum și în cazul în care se consideră că această schimbare va oferi o prezentare mai adecvată a bilanțului contabil.

Principiul intangibilității bilanțului de deschidere. Bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent.

Principiul importantei relative sau pragului de semnificație

impune ca situațiile financiare să evidențieze toate operațiile economice şi financiare, precum şi informațiile a căror importanță poate afecta evaluările şi deciziile. De exemplu, trecerea în bilanț la o valoare fixă a acelor elemente reduse ca valoare care sunt în permanență reînnoite, iar valoarea lor nu variază semnificativ de la un exercițiu la altul. Un eveniment poate fi considerat important atunci când poate influența decizia celor care folosesc situațiile financiare, iar valoarea informației depășește sensibil costul prelucrării şi transmiterii acesteia. De asemenea, potrivit principiului pragului de semnificație, orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat separat în cadrul situațiilor financiare. Elementele cu valori nesemnificative care au aceeaşi natură sau funcții similare vor fi însemnate, nefiind necesară prezentarea lor separată.

Principiul noncompensării. Potrivit acestui principiu, nici o compensare nu poate fi efectuată între posturile de activ şi de pasiv ale bilanțului, sau între posturile de cheltuieli şi de venituri ale contului de rezultate, cu excepția cazurilor prevăzute de reglementările contabile. Este interzis, de exemplu, de a compensa un sold bancar pozitiv cu o pierdere dintr-un cont bancar deschis la o altă bancă, dar se poate compensa o datorie cu o creanță pentru aceeaşi persoană dacă legea prevede.

Scanned with OKEN Scanner

Principiul prevalentei economicului asupra juridicului. Așa cum se arată în cadrul IASC paragraful 35 „pentru ca informațiile să prezinte corect tranzacțiile și alte evenimente care își propun să le reprezinte, este necesar ca ele să fie contabilizate și prezentate în conformitate cu substanța lor și cu realitatea economică, nu numai în formă juridică. Substanța tranzacțiilor sau a altor evenimente nu este întotdeauna conformă cu cea care rezultă din forma legală. De exemplu, o întreprindere vinde un activ unei alte părți într-un astfel de mod încât documentația prevede trecerea proprietății legale acelei părți, dar pot exista acorduri care să asigure că întreprinderea continuă să beneficieze de viitoarele beneficii economice, financiare de acel activ. În astfel de cazuri, raportarea vânzării activului nu ar reprezenta corect tranzacția efectuată (dacă într-adevăr a existat o tranzacție)".

Un eveniment este considerat important atunci când poate influența decizia celor care folosesc situațiile financiare iar valoarea informației depășește sensibil costul prelucrării și transmiterii acesteia.

Criteriul de alegere este cel al adevărului contabil, respectiv informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor și a tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv. În vederea stabilirii sumei totale corespunzătoare unei poziții din bilanț, se va determina în prealabil suma separată sau valoarea corespunzătoare fiecărui element individual de activ sau de pasiv.

1.4. Întrebări de reflecție și control

Care sunt cele două concepții privind definirea contabilității?
Care este obiectul de studiu al contabilității?
Definiți categoria de patrimoniu.
Care sunt trăsăturile obiectului contabilității?
Poate fi pus semnul egal între bunurile economice și obligații?
În ce constă metoda contabilității?
Indicați procedeele metodei contabilității.
Care sunt procedeele metodei contabilității comune și altor discipline economice?
Cum sunt grupate principiile contabilității? Exemplificați fiecare principiu.
Care sunt avantajele și dezavantajele principiului costului istoric?
Care sunt principiile responsabilității și în ce constă fiecare dintre acestea?
Care este ecuația dublei înregistrări?
Prezentați ecuația fundamentală a contabilității.
Care este ecuația rezultatului?

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL II
MODELE DE BAZĂ PRIVIND SITUAŢIA PATRIMONIULUI ŞI REZULTATUL OBŢINUT

2.1. Bilanţul contabil-procedeu al dublei reprezentări a patrimoniului

2.1.1. Definirea, conţinutul şi structura bilanţului

Noţiunea de bilanţ este de origine latină, derivând din bilanţ, care înseamnă balanţă cu două talere. În literatura de specialitate, bilanţul este definit ca un tablou al situaţiei patrimoniului care prezintă în unităţi monetare mărimea valorică a bunurilor economice, în corelaţie cu sursele lor de finanţare, precum şi cu rezultatul obţinut. Cu ajutorul bilanţului contabil se realizează dubla prezentare a patrimoniului. El evidenţiază în expresie valorică, la un moment dat, echilibrul dintre mijloacele economice şi sursele lor de finanţare, precum şi rezultatele obţinute ca urmare a investirii, consumării şi reproducţiei capitalului. Dubla reprezentare a patrimoniului se realizează cu ajutorul bilanţului prin intermediul structurilor sale de ACTIV şi PASIV.

Activul bilanţului cuprinde bunurile economice ca forme funcţionale de investire a capitalului precum şi rezultatul negativ sub forma pierderilor, iar pasivul bilanţului reflectă sursele de provenienţă a bunurilor economice în cadrul procesului de reproducţie a patrimoniului şi rezultatul pozitiv obţinut sub forma profitului. Pierderile, ca element de activ bilanţier exprimă mărimea capitalului consumat în activitatea economică, care nu poate fi acoperit din venituri proprii. Profitul, ca element de pasiv bilanţier, reprezintă sursa de finanţare proprie a activelor create ca excedent al veniturilor proprii faţă de cheltuieli.

Forma de principiu a bilanţului se prezintă mai jos:

BILANŢ CONTABIL

încheiat la data de.....

Activ	Pasiv
A. Prezentarea în expresie valorică a mărimii bunurilor economice folosite în activitatea unităţii patrimoniale;	A. Prezentarea în expresie valorică a mărimii surselor de finanţare a bunurilor economice
B. Pierderea (echivalent valoric al creşterii pasivelor)	B. Profitul (echivalent valoric al creşterii valorii bunurilor economice)

Faţă de varianta prezentată mai sus, rezultatul – profit şi pierdere poate fi reprezentat şi în pasivul bilanţului ca o componentă a capitalurilor proprii: profitul cu semnul (+), iar pierderea cu semnul (-).

Scanned with OKEN Scanner

Practica mondială cunoaşte două forme de prezentare a bilanţului. O formă de tablou cu două părţi ACTIV = PASIV numită şi schema orizontală de bilanţ. Prezentarea sub această formă este dată de abordarea economică a bilanţului, în sensul că activul şi pasivul sunt două mărimi valorice ale aceleiaşi realităţi economice, respectiv a capitalurilor de care dispune o unitate patrimonială. Din punct de vedere economic, în bilanţ capitalurile sunt reprezentate atât sub aspectul originii lor, ca resurse, cât şi a modului lor de utilizare concretă. Această interpretare generează ecuaţia economică a bilanţului, numită şi egalitate bilanţieră:

ACTIV = PASIV (UTILIZĂRI=RESURSE)

O altă formă de prezentare a bilanţului are în vedere interpretarea juridică a bilanţului. Relaţia care decurge dintr-o asemenea interpretare este:

S = A-D în care: S = situaţia netă (sau patrimoniul economic net);
A = activul;
D = datorii faţă de terţi.

Situaţia netă reprezintă valoarea datoriilor întreprinderii faţă de asociaţii săi, altfel spus, valoarea drepturilor pe care le posedă proprietarii asupra entităţii patrimoniale. În principiu, situaţia netă este echivalentă capitalurilor proprii.

Pe baza acestei relaţii bilanţul se prezintă sub formă de listă, care se mai numeşte schema bilanţului vertical.

Bilanţul sub formă de tablou bilanţier „conto" sau secţiuni separate, pune în evidenţă egalitatea existentă între active şi pasive (sau între resurse şi utilizări), ceea ce se mai numeşte egalitatea bilanţieră. Această formă de prezentare este cea mai întâlnită în lume.

2.1.2. Modele privind bilanţul contabil

Modelul de principiu al bilanţului contabil se prezintă în tabelul următor:

Tabelul 2.1.

Bilanţ contabil
încheiat la data de.....
-simplificat-

Activ	Exerciţiul		Pasiv	Exerciţiul	
	N-1	N		N-1	N
I Active imobilizate II Active circulante III Active de regularizare şi asimilate			I Capitaluri proprii II Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli III Datorii IV Pasive de regularizare şi asimilate		

Scanned with OKEN Scanner

Acest model de bilanţ, denumit „bilanţ cont" sau „bilanţ cu secţiuni separate", se întemeiază pe ecuaţia fundamentală:

ACTIV = CAPITALURI PROPRII + DATORII

Redăm în tabelul 2.2. un model simplificat de astfel de bilanţ, întocmit pe exemplul unei întreprinderi:

Tabelul 2.2.

Bilanţ contabil
încheiat la data de.....
-lei-

ACTIV		PASIV	
1. Mijloace fixe	1500	1. Capital social	1000
2. Materii prime	300	2. Rezerve	500
3. Produse finite	80	3. Rezultatul exerciţiului	380
4. Clienţi	520	4. Credite bancare pe termen lung	500
5. Conturi curente la bănci	50	5. Furnizori	20
6. Efecte comerciale de primit	150	6. Credite bancare pe termen scurt	200

Modelul de bilanţ sub forma listei verticale ordonează structurile patrimoniale în active, datorii, capitaluri, rezerve şi alte componente ale situaţiei nete, scopul final îl reprezintă tocmai prezentarea acestei situaţii nete care se mai numeşte capital propriu sau patrimoniu economic net.

Modelul de principiu al bilanţului sub formă de listă sau diferenţă care se bazează şi dă expresie ecuaţiei fundamentale:

ACTIV – DATORII = CAPITAL PROPRIU

se prezintă în tabelul 2.3.

Tabelul 2.3.

Bilanţ contabil
încheiat la data de.....

SPECIFICAREA ELEMENTELOR	EXERCIŢIUL	
	N-1	N
I. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. +ACTIVE CIRCULANTE		
III. +ACTIVE DE REGULARIZARE		
IV. (=) TOTAL ACTIV		
V. -DATORII PE TERMEN SCURT SAU PASIVE CURENTE DE PLĂTIT PE O PERIOADĂ PÂNĂ LA UN AN DIN CARE ACTIVE/PASIVE CIRCULANTE NETE (II+III-V)		

Scanned with OKEN Scanner

VI. (=) TOTAL ACTIVE MINUS PASIVE CURENTE
VII. -DATORII PE TERMEN LUNG
VIII. -PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
IX. -PASIVE DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
X. (=) CAPITALURI PROPRII

În ţările membre ale Comunităţii Europene, Directiva a IV-a referitoare la prezentarea conturilor anuale, recomandă ţărilor membre adoptarea uneia dintre cele două scheme sau ambele.

Deoarece în România se utilizează schema orizontală, vom face referire la această formă.

Ordonarea în activul bilanţului a activelor şi în pasivul bilanţului a pasivelor se face având în vedere anumite principii şi anume:

- În activ, principiul lichidităţii;
- În pasiv, principiul exigibilităţii.

Principiul lichidităţii presupune posibilitatea transformării elementelor patrimoniale în bani. Această posibilitate este mai îndelungată -în timp- la imobilizări faţă de stocuri sau creanţe. Acest principiu se aplică diferit în ţările ce aplică sistemul de contabilitate anglo-saxon faţă de ţările care adoptă sistemul contabil, aşa cum este în ţara noastră. Astfel, în ţara noastră se înscriu mai întâi elementele patrimoniale care se pot transforma în bani într-un timp mai îndelungat şi apoi cele care se pot transforma într-un timp mai scurt.

Respectând acest principiu, elementele patrimoniale de activ sunt grupate în activul bilanţului în funcţie de destinaţia bunurilor economice utilizate şi de gradul de lichiditate astfel:

- Active imobilizate;
- Active circulante;
- Active de regularizare şi asimilate.

La rândul lor, activele imobilizate sunt diferenţiate în imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări financiare. Activele circulante sunt împărţite în raport de forma pe care o îmbracă, în stocuri şi producţie în curs de execuţie, plasamente şi disponibilităţi băneşti.

Principiul exigibilităţii presupune posibilitatea achitării datoriilor la anumite termene. Potrivit sistemului agreat de ţara noastră, în pasivul bilanţului se înscriu mai întâi pasivele cu termenul de exigibilitate cel mai mare şi apoi cu termene din ce în ce mai mici.

Conform acestui principiu, elementele patrimoniale de pasiv sunt grupate în pasivul bilanţului în raport de căile de formare a surselor de finanţare, astfel:

- Capitaluri proprii;

Scanned with OKEN Scanner

- Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli;
- Datorii;
- Pasive de regularizare şi asimilate.

Ordinea de dispunere a poziţiilor în activul bilanţului, este, de regulă, cea inversă lichidităţii activelor, de la cele mai puţin lichide cum sunt imobilizările corporale, către disponibilităţile băneşti, care îmbracă deja forma de bani. În ceea ce priveşte ordinea de succesiune a poziţiilor de pasiv, ea este inversă exigibilităţii surselor de finanţare, începând cu capitalurile proprii şi continuând cu datoriile pe termen lung şi cu cele curente sau pe termen scurt.

În modelul contabil anglo-saxon, activele sunt dispuse în bilanţ în ordinea descrescătoare a lichidităţii lor, iar pasivele în ordinea descrescătoare a exigibilităţii lor.

Indiferent de criteriul ales pentru ierarhizarea elementelor patrimoniale în activul şi pasivul bilanţului, este necesar să se asigure o corelaţie între lichiditatea activelor şi exigibilitatea pasivelor.

Structuri privind situaţia patrimoniului
-simplificat-

Activ	Pasiv
1. Active imobilizate	1. Capitaluri proprii
1.1. Imobilizări necorporale	1.1. Capital social
1.2. Imobilizări corporale	1.2. Rezerve
1.3. Imobilizări financiare	1.3. Rezultatul
2. Active circulante	1.4. Alte capitaluri proprii
2.1.Stocuri şi producţie în curs de execuţie	2. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
2.2. Creanţe	3. Datorii
2.3. Disponibilităţi	3.1. Împrumuturi şi datorii financiare
3. Active de regularizare şi asimilate	3.2. Alte datorii
	4. Pasive de regularizare şi asimilate

2.2. Analiza structurilor bilanţiere privind patrimoniul

Bilanţul contabil evidenţiază echilibrul dintre bunurile economice şi sursele lor de finanţare, precum şi rezultatul obţinut ca urmare a investirii şi utilizării capitalului. Structurile calitative prin care bilanţul realizează dubla reprezentare a patrimoniului sunt cele de activ şi pasiv.

2.2.1. Structurile bilanţiere de activ

Activul, prin compoziţia sa, evidenţiază modul de rotaţie a bunurilor economice, proces ce exprimă atât modul specific în care se consumă şi înlocuiesc componentele

Scanned with OKEN Scanner

activului, cât şi lichiditatea lor. În raport de acest criteriu, structurile bilanţiere de activ sunt grupate în două categorii: active imobilizate şi active circulante.

2.2.1.1. Activele imobilizate

Activele imobilizate reprezintă bunuri şi valori economice destinate a fi utilizate o perioadă îndelungată, constituind baza şi mijloacele de acţiune ale unităţii patrimoniale, funcţia lor fiind fixată în activitatea economică şi socială a unităţii, iar prin destinaţia lor nu sunt destinate direct comercializării, nu se consumă şi nu se înlocuiesc după prima utilizare.

Activele imobilizate se diferenţiază la rândul lor în trei grupe: imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări financiare.

Imobilizările necorporale, denumite şi active intangibile sau nemateriale, cuprind acele valori economice de investiţii care nu îmbracă forma fizică de bunuri materiale concrete. În structura lor sunt incluse:

Cheltuieli de constituire care cuprind cheltuielile cu înfiinţarea, dezvoltarea şi fuzionarea unităţilor patrimoniale, cum sunt cele privind taxele şi cheltuielile de înscriere şi înmatriculare, prospectarea pieţei, reclamă şi publicitate. De asemenea, cuprind cheltuielile de dezvoltare ocazionate de operaţiunile menite să asigure creşterea de capital prin emisiunea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni, precum şi alte cheltuieli legate de extinderea unităţii patrimoniale. Toate aceste cheltuieli sunt supuse amortizării pe o perioadă de cel mult cinci ani.

Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare cuprind cheltuielile legate de efectuarea unor lucrări sau obiective de cercetare menite să contribuie la crearea de noi tehnologii, noi produse şi investiţii, utile şi eficiente în raport cu activitatea viitoare a unităţii patrimoniale. Ele se recuperează pe calea amortizării într-o perioadă de cel mult cinci ani.

Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică şi alte drepturi similare cuprind toate cheltuielile efectuate pentru achiziţionarea drepturilor de exploatare a unui bun, în cazul concesiunilor, a unui brevet, a unei licenţe, a unei mărci de fabricaţie, a unui knowhow şi alte drepturi similare de proprietate industrială şi intelectuală. Aceste cheltuieli vor fi amortizate pe toată durata cât întreprinderea a achiziţionat dreptul de utilizare a unor astfel de imobilizări.

Fondul comercial reprezintă acele cheltuieli care sunt efectuate pentru dezvoltarea sau menţinerea potenţialului de activitate al unui agent economic cum ar fi: clientela, vadul comercial, segmentul de piaţă, emblema, firma, concurenţa, etc. Fondul comercial creat de o întreprindere nu se contabilizează în timpul activităţii ei, ci numai cu ocazia determinării preţului de vânzare al întreprinderii respective.

Scanned with OKEN Scanner

Mărimea fondului comercial se amortizează pe toată durata în care acesta generează un plus de valoare întreprinderii cumpărătoare.

Imobilizările corporale, denumite și active fixe tangibile, cuprind bunurile materiale de folosință îndelungată în activitatea unei întreprinderi. În cadrul imobilizărilor corporale intră terenurile și mijloacele fixe (clădiri, construcții speciale, mașini, utilaje și instalații de lucru, aparate și instalații de măsurare, control și reglare, mijloace de transport, animale și plantații, unelte, dispozitive, instrumente, mobilier și aparatură birotică). În conformitate cu legislația din țara noastră, sunt considerate mijloace fixe, obiectul singular sau complexul de obiecte utilizat ca atare, ce îndeplinește cumulativ următoarele condiții: are o valoare mai mare decât limita stabilită de lege și o durată normată de utilizare mai mare de un an. Atunci când bunurile materiale procurate sau create de întreprindere nu sunt terminate, ele sunt incluse în categoria imobilizărilor în curs.

Imobilizările corporale își pierd din valoare ca urmare a uzurii determinate de utilizarea lor, și a progresului tehnic. Constatarea pierderii de valoare suferită de imobilizările corporale, cu excepția terenurilor, și includerea ei în costuri, poartă denumirea de amortizare.

Imobilizările financiare, denumite și investiții financiare pe termen lung, cuprind valorile financiare investite de întreprindere în patrimoniul altor societăți sub forma titlurilor de participare, titlurilor imobilizate ale activității de portofoliu și altor creanțe imobilizate.

Acțiuni deținute la entitățile afiliate reprezintă titlul de valoare sub formă de acțiuni și alte valori similare investite de titularul de patrimoniu în capitalul altor unități patrimoniale. Deținerea acestor titluri de valoare permite exercitarea de către unitatea deținătoare a unui control sau influențe semnificative asupra unității patrimoniale emitente.

Amortizarea participațiilor se realizează sub forma dividendelor distribuite din portofoliul obținut de societatea comercială emițătoare de titluri de participare.

Creanțele imobilizate cuprind creanțele legate de participații, împrumuturi acordate pe terme lung și alte creanțe imobilizate.

Creanțele legate de participații reprezintă acele creanțe ale unității patrimoniale care iau naștere cu ocazia acordării de împrumuturi altor unități patrimoniale la care aceasta deține titluri de participare.

Împrumuturile acordate pe termen lung reprezintă sumele acordate unor terți, în baza contractelor de împrumut, și pentru care se primesc dobânzi.

Alte creanțe imobilizate cuprind garanțiile și cauțiunile depuse de unitatea patrimonială la terți în vederea garantării bunei execuții a unei obligații.

Scanned with OKEN Scanner

Creanța reprezintă dreptul creditorului de a primi o sumă de bani au alte bunuri economice ori valori, de la debitori, la un anumit termen. Creanțele constituie în același timp un activ pentru creditori și un pasiv pentru debitori.

Cauțiunea se realizează în baza unui contract conform căruia o persoană garantează pentru o altă persoană, față de terți, că va îndeplini obligația persoanei garantate, în cazul în care aceasta nu își respectă angajamentul.

Garanția se realizează tot pe bază de contract, prin care una din părți, numită garant, garantează celeilalte părți, denumită beneficiar, executarea unei obligații. Garanția dă dreptul beneficiarului (creditorului) ca în cazul neexecutării obligației de către debitor, să ceară scoaterea la licitație a bunurilor în vederea stingerii obligației asumate.

2.2.1.2. Activele circulante

Activele circulante, denumite și active curente, cuprind toate activele de exploatare și cele de trezorerie a căror durată de lichiditate este de până la un an. Ele se află într-o continuă mișcare, schimbându-și forma materială și utilitatea în cadrul circuitului economic al patrimoniului. Cu ocazia finalizării fiecărui ciclu de exploatare, diferitele elemente ale activelor circulante sunt înlocuite continuu cu alte elemente de aceeași natură.

În raport de forma concretă pe care o îmbracă și destinația pe care o capătă în cadrul ciclurilor de exploatare, activele circulante se împart în stocuri și producție în curs de execuție, creanțe, plasamente și disponibilități bănești.

Stocurile și producția în curs de execuție reprezintă acele valori economice care prin natura și destinația lor, sunt folosite ca materii prime și materiale consumabile, producție în curs de execuție, produse finite și semifabricate, mărfuri și ambalaje aflate în depozite spre vânzare, etc. Ele intervin în ciclul de exploatare al unității patrimoniale, fiind consumate la prima utilizare ca materii prime și materiale consumabile vândute, în cazul mărfurilor și produselor finite, sau în curs de execuție dacă au calitatea de producție neterminată.

În sfera stocurilor se include și obiectele de inventar și baracamentele.

Materiale de natura obiectelor de inventar sunt bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege (2500 lei conform HG nr. 276/07.2013) pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de folosință, sau cu o durată de folosință mai mică de un an indiferent de valoarea lor, precum și bunurile asimilate acestora (echipamente de protecție, echipamente de lucru, îmbrăcăminte specială și alte obiecte similare).

Baracamentele și amenajările provizorii sunt bunuri achiziționate sau confecționate de unitățile patrimoniale și sunt utilizate pentru efectuarea unor lucrări

Scanned with OKEN Scanner

sau pentru prestarea unor servicii (barăci, schele, podeţe, împrejmuiri, etc.) din care, prin demolare sau demontare, se recuperează materiale.

Creanţele reprezintă valorile economice avansate temporar de către titularul de patrimoniu, altor persoane fizice sau juridice, pentru care urmează să se primească un echivalent valoric. Acest echivalent poate fi reprezentat de o sumă de bani, de o lucrare sau un serviciu.

Toate persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de valorile avansate, urmând să dea un echivalent corespunzător, sunt delimitate prin noţiunea generică de debitori. Toţi debitorii unităţii patrimoniale, sub forma creanţelor legate de vânzarea de bunuri, lucrări sau servicii sunt delimitaţi prin structura de clienţi şi valori asimilate.

Clienţii reprezintă creanţele faţă de terţi ca urmare a vânzărilor pe credit a bunurilor materiale, a lucrărilor prestate şi serviciilor executate, ce fac obiectul activităţii unei întreprinderi. În concluzie, această categorie de active circulante ia naştere în etapa circuitului economic în care mărfurile şi produsele expediate către beneficiari (clienţi) urmează să se transforme în bani. Dacă încasarea echivalentului valoric nu se face concomitent cu livrarea bunurilor către beneficiar, ia naştere un drept de creanţă pentru furnizor (expeditor) şi o obligaţie de plată pentru beneficiar (destinatar), creanţă ce urmează a fi încasată la termenul stabilit de comun acord între cele două părţi.

Clienţii neîncasaţi la scadenţă şi asupra cărora există o lipsă de încredere în ceea ce priveşte solvabilitatea lor, sunt reflectaţi în contabilitate sub forma clienţilor incerţi.

De asemenea, sunt asimilate clienţilor creanţele privind efectele comerciale de primit, ce presupun, de regulă, existenţa unor raporturi juridice anterioare între părţi, rezultate din livrări de mărfuri, prestări de servicii, etc.

Unitatea patrimonială care vinde produse unui client, dacă doreşte să aibă o certitudine mai mare în ceea ce priveşte încasarea echivalentului valoric, solicită clientului său să semneze un efect de comerţ. Ele circulă sub diferite denumiri: înscrisuri, poliţe, cambii, instrumente de plată şi credit. Fiind negociabile, aceste titluri de valoare pot fi cedate, vândute sau transmise.

De exemplu, dacă o întreprindere livrează produse finite unui client şi doreşte confirmarea în scris a capacităţii sale de plată, va solicita semnarea de către clientul său a unei trate sau va primi sub semnătura acestuia un bilet la ordin. Aceste efecte comerciale pot fi decontate la termenul de scadenţă înscris în cadrul lor de întreprinderea respectivă, pot fi scontate (vândute) imediat la bancă, situaţie în care banca devine proprietara efectului şi va încasa la scadenţă creanţa de la client, pot

Scanned with OKEN Scanner

fi valorificate ca titluri de valoare la bursa de valori sau transferate altei persoane cu drepturi de creanță.

Toate drepturile de creanță, altele decât cele asupra clienților, sunt concretizate în:

- creanțe asupra furnizorilor, denumite avansuri, când sunt acordate înaintea începerii execuției unei comenzi sau unui contract și aconturi când sunt acordate după executarea parțială a comenzilor sau contractelor;
- creanțe asupra asociaților sau acționarilor, în numerar și/sau în natură, reprezentând drepturile de creanță ale unității față de asociați pentru aporturile la capitalul social subscris;
- creanțele generate de relațiile de decontare cu personalul, bugetul statului, asigurările sociale, fondul de șomaj, organisme publice;
- debitorii diverși pentru creanțele determinare de cesiunea (vânzarea) titlurilor de plasament, activelor imobilizate, pagube materiale, reclamații, etc.

De asemenea, pot fi incluse în sfera creanțelor și valorile și dobânzile de încasat, reprezentând cecurile de încasat, efectele de încasat, cupoanele de încasat detașabile din titlurile de valoare privind drepturile la dividende sau dobânzi neexpirate la închiderea exercițiului. Aceste creanțe au un grad de lichiditate relativ mare, dar insuficient de mare pentru a fi cuprinse în categoria mijloacelor bănești.

Plasamentele și disponibilitățile bănești denumite și valori de trezorerie cuprind toate valorile economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcția de bani, deoarece au cel mai ridicat grad de lichiditate.

În această categorie de active circulante se deosebesc:

- plasamente;
- disponibilități bănești;
- alte valori de trezorerie;
- valori de încasat.

Plasamentele se divid în titluri de plasament și instrumente de trezorerie.

Titlurile de plasament sau investițiile temporare cuprind titlurile achiziționate în vederea realizării unui câștig pe termen scurt. Acest câștig se determină ca diferență dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare al acestor titluri.

Din categoria titlurilor de plasament fac parte:

- acțiunile proprii răscumpărate și deținute temporar în vederea influențării cursului la bursă, a reducerii capitalului social sau în vederea distribuirii lor către asociați;
- acțiunile altor societăți cumpărate în vederea efectuării de operațiuni speculative prin revânzare;

Scanned with OKEN Scanner

- obligaţiuni emise de unitate şi răscumpărate ulterior, în vederea amortizării;
- obligaţiuni cumpărate pentru obţinerea de dobânzi sau în vederea revânzării.

Instrumentele de trezorerie sunt reprezentate de titlurile de valoare achiziţionate cu scopul protejării disponibilităţilor băneşti sau al realizării unor operaţiuni speculative. Protejarea disponibilităţilor băneşti împotriva fenomenelor inflaţioniste se face luând în calcul variaţia puterii de cumpărare a monedei naţionale şi rata dobânzii. Din categoria instrumentelor de trezorerie fac parte:

- bonurile de tezaur care se utilizează în cadrul relaţiilor de credit dintre stat şi populaţie. În vederea acoperirii unor urgenţe ale bugetului, statul emite aceste titluri pe baza cărora se împrumută pe termen scurt. Bonurile de tezaur deţinute sunt purtătoare de dobânzi şi sunt irevocabile.
- certificatele substitutive de devize se remit agenţilor economici care au efectuat operaţii de comerţ exterior. Valoarea lor se corectează în funcţie de rata de schimb a devizelor. Deţinătorii de certificate beneficiază de dobânzi.

Astfel, oamenii de afaceri care se deplasează în alte ţări, pentru a nu purta cu ei cantităţi mari de bani reali, depun aceşti bani la o bancă (de obicei în valută convertibilă) primind în schimb un titlu de credit denumit certificat de depozit. Pe baza acestui certificat de depozit persoana respectivă poate ridica aceeaşi sumă de bani de la o bancă corespondentă dintr-o altă ţară.

Disponibilităţile băneşti (mijloace băneşti) sunt reprezentate prin numerarul aflat în casieria unităţii şi prin disponibilităţile aflate în conturi la bănci.

Cu ajutorul acestor mijloace băneşti se efectuează operaţiuni de încasări şi plăţi, care pot fi în numerar şi prin decont bancar (fără numerar).

Disponibilităţile băneşti din conturile în lei şi în valută, se divid în disponibilităţi din conturi curente şi din acreditive.

Disponibilităţile din conturile curente servesc la efectuarea diferitelor categorii de plăţi, la alimentarea acreditivelor, etc. Reîntregirea acestor disponibilităţi se face prin intermediul încasărilor de la terţi, al creditelor contractate de la bănci, al depunerilor de numerar din casieria unităţii, etc.

Acreditivele reprezintă acele mijloace băneşti rezervate la bancă într-un cont distinct, la dispoziţia unui furnizor. Din aceste acreditive urmează să se facă plata furnizorului pe măsura efectuării livrărilor de bunuri, executării lucrărilor sau prestării serviciilor. Acreditivele au şi rolul de a asigura (garanta) plata în favoarea furnizorului.

Alte valori de trezorerie se individualizează sub forma timbrelor fiscale şi poştale, tichetelor şi biletelor de călătorie, biletelor de tratament şi odihnă, bonurile valorice (bonuri cu valoare fixă), etc.

Scanned with OKEN Scanner

Valorile de încasat și avansurile de trezorerie. În categoria valorilor de încasat sunt incluse cecurile și efectele comerciale primite de la clienți și care urmează a fi încasate. Avansurile de trezorerie reflectă sumele acordate unor persoane și care urmează a fi justificate sau restituite.

2.2.2. Structurile bilanțiere de pasiv

Elementele de pasiv reflectă modul de acoperire și de finanțare a activelor patrimoniale. Pentru procurarea bunurilor economice, o unitate patrimonială utilizează:

- finanțarea proprie sau capitalul propriu care reflectă și drepturile întreprinzătorilor sau acționarilor asupra patrimoniului;
- finanțarea străină sau capitalul străin care reflectă și obligațiile unității patrimoniale față de terți.

Corespunzător celor două modalități de finanțare, pasivul patrimoniului se împarte în capitaluri proprii și datorii. La acestea se adaugă pasivele sub forma provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli.

Exigibilitatea surselor de finanțare se referă la termenul lor de decontare. În raport cu gradul de exigibilitate, pasivele se grupează în capital permanent și datorii pe termen scurt sau curente.

2.2.2.1. Capitalurile proprii

Capitalurile proprii corespund finanțării proprii a bunurilor economice aflate în circuitul patrimonial al unității. În structura capitalurilor proprii sunt cuprinse: capitalul individual sau social, primele de capital, rezervele din reevaluare, rezervele întreprinderii, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului, subvențiile pentru investiții, provizioanele reglementate și fondurile proprii cu scop determinat.

Capitalul individual sau social se constituie la înființarea societăților comerciale prin aportul personal al proprietarului sau asociaților și acționarilor. Acest aport poate fi în numerar sau în natură (imobilizări, stocuri, etc.).

Capitalul social se subdivide în:

- capitalul subscris și nevărsat, ce reflectă partea de capital care, deși a fost subscrisă, nu a fost încă pusă la dispoziția unității patrimoniale;
- capitalul subscris și vărsat reflectă partea din capitalul subscris care a fost pusă efectiv la dispoziția unității patrimoniale.

Pe parcursul desfășurării activității unei societăți comerciale au loc operațiuni de majorare și de reducere a capitalului social.

Majorarea capitalului social are loc pe calea emisiunilor de noi acțiuni, a aportului întreprinzătorilor, a fuziunilor și prin operațiuni interne de capitalizare

Scanned with OKEN Scanner

(încorporarea de rezerve, capitalizarea profitului exercițiului precedent, transformarea obligațiunilor în acțiuni, etc.).

Reducerea capitalului se efectuează prin:

- rambursarea către acționari și asociați a unei părți din capital, atunci când se consideră că acest capital este prea mare în raport cu volumul activității desfășurate;
- acoperirea pierderilor înregistrate în decursul exercițiilor financiare anterioare.

Primele legate de capital sunt determinate de operațiunile de creștere a capitalului prin noi aporturi sau prin fuziuni. Primele legate de capital cuprind:

- primele de emisiune;
- primele de fuziune;
- primele de aport.

În cazul aporturilor noi, primele de emisiune și cele privind aportul în natură se creează ca diferență între prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) și valoarea nominală a acțiunilor (mai mică). Această diferență este determinată de raportul cerere-ofertă de pe piață și de faptul că noii acționari trebuie să plătească, cu ocazia intrării în societate, o cotă parte din rezervele, rezultatele și fondurile acumulate de societate.

Primele de fuziune apar în cazul fuzionării mai multor societăți (operațiune care presupune emisiunea de noi acțiuni) și reprezintă diferența dintre valoarea contabilă a acțiunilor și valoarea lor nominală.

Primele de aport apar în cazul creșterii capitalului social prin aport în natură. După evaluarea acestui aport se calculează numărul de acțiuni noi care trebuie emise. Primele de aport se determină ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor și valoarea lor nominală.

Rezervele din reevaluare reprezintă plusurile sau minusurile create prin reevaluarea oricărui activ. În urma operațiunilor de reevaluare are loc o creștere sau o micșorare a valorii activelor față de valoarea contabilă anterioară, creșterea fiind considerată sigură și durabilă.

Odată constituite, rezervele din reevaluare sunt menținute atâta timp cât bunurile la care se referă nu au fost amortizate sau vândute. Pe măsura amortizării, diferențele din reevaluare sunt utilizate pentru creșterea capitalului social sau transferate la rezultatul reportat, în raport cu prevederile legii.

Rezervele întreprinderii se constituie în principal prin acumularea profitului din exercițiile financiare precedente. În mod excepțional, rezervele se pot constitui și din alte elemente ale situației nete cum sunt diferențele din reevaluare și primele de capital.

Scanned with OKEN Scanner

Rezervele sunt structurate în:rezerve legale, rezerve statutare şi alte rezerve.

Rezervele legale sunt impuse de legislaţia unor ţări şi se constituie anual într-o anumită proporţie din profitul net sau din primele de capital. Rezervele legale sunt destinate protejării capitalului în situaţia în care unele exerciţii financiare se încheie cu pierderi.

Rezervele statutare se aseamănă cu rezervele legale, cu deosebirea că modul lor de constituire nu este stabilit prin lege, ci este precizat prin statutul societăţii comerciale şi prin contractul dintre asociaţi sau acţionari. Aceste rezerve nu pot fi diminuate decât după modificarea statutului societăţii.

Alte rezerve sunt constituite de către societăţile comerciale din profitul net, de obicei, prin hotărârea Adunării Generale a Acţionarilor. Aceste rezerve sunt destinate pentru finanţare unor investiţii în imobilizări corporale, pentru distribuirea de dividende în exerciţiile financiare încheiate cu pierderi, pentru răscumpărarea de către societate a propriilor acţiuni, în vederea reducerii capitalului social.

Rezultatele pozitive sau negative reportate din anii precedenţi, a căror repartizare sau acoperire a fost amânată de AGA, sunt incluse în categoria capitalurilor proprii.

Rezultatul net al exerciţiului financiar încheiat este de asemenea inclus în categoria capitalurilor proprii. De remarcat este faptul că, profitul net reprezintă o sursă proprie de finanţare până în momentul repartizării lui pe destinaţii conform legii sau statutului societăţii comerciale respective.

Provizioanele reglementate sunt prelevări din rezultate la timpul prezent destinate acoperirii în viitor a unor pierderi sau cheltuieli care nu sunt încă efective, dar care sunt probabile, determinate de fluctuaţiile privind creşterea sau micşorarea ratei dobânzii, cursului valutar şi preţurilor.

Provizioanele reglementate se contabilizează numai pe baza unor dispoziţii legale deoarece ele au un regim fiscal propriu. Astfel de provizioane se pot constitui atunci când se constată o tendinţă de creştere semnificativă a preţurilor. Prin constituirea acestor provizioane pe seama cheltuielilor se realizează temporar un avantaj fiscal deoarece se reduce profitul impozabil.

În concluzie, provizioanele reprezintă o sursă temporară de autofinanţare a unităţilor patrimoniale, iar din punct de vedere fiscal ele reprezintă o obligaţie viitoare faţă de bugetul de stat.

Fondurile proprii reprezintă o formă a capitalurilor proprii cu o destinaţie bine determinată. Ele au caracterul unor rezerve cu o destinaţie delimitată. Principalele categorii de fonduri sunt:

- fondul de dezvoltare este destinat acoperirii cheltuielilor ocazionate de procurarea unor noi imobilizări corporale (cheltuieli cu investiţiile) şi se

Scanned with OKEN Scanner

constituie din profitul obţinut, din amortizarea imobilizărilor şi din alte surse.

- fondul de participare la profit se constituie pe seama profitului net şi este destinat acoperirii stimulentelor suplimentare (premiilor) care se acordă salariaţilor.
- alte fonduri care se constituie din profit şi sunt destinate acoperirii altor nevoi ale unităţii patrimoniale.

2.2.2.2. Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli

Aceste provizioane se constituie tot pe seama cheltuielilor, la sfârşitul exerciţiului, când se constată probabilitatea producerii unor pierderi sau cheltuieli. În exerciţiul financiar următor, indiferent dacă s-a realizat sau nu riscul sau dacă cheltuiala a devenit exigibilă, aceste provizioane se anulează prin reluarea lor la venituri. Aceste provizioane sunt impuse de necesitatea aplicării principiului prudenţei în evaluarea patrimoniului. În exerciţiul în care au fost constituite aceste provizioane au fost mărite cheltuielile, iar în exerciţiul următor când are loc anularea lor, se măresc veniturile, ceea ce determină o decalare în timp a impozitului pe profit şi a dividendelor.

Astfel de provizioane se constituie pentru: litigii (când se constată probabilitatea pierderii unui proces în curs de desfăşurare), cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii (cheltuieli cu reparaţiile), garanţii acordate clienţilor, pierderi din operaţiuni de schimb valutar.

2.2.2.3. Datoriile sau capitalul străin

Datoriile exprimă resursele sau capitalurile furnizate de terţi pentru care unitatea patrimonială trebuie să acorde un echivalent valoric sau o prestaţie. Persoanele fizice sau juridice faţă de care unitatea are obligaţii băneşti sunt denumite generic creditori. Creditorul reprezintă acea persoană fizică sau juridică, care în cadrul unui raport patrimonial a avansat o valoare economică, urmând să primească o contraprestaţie sau un echivalent valoric.

Datoriile sunt reflectate de contabilitate din momentul naşterii lor şi până în momentul rambursării, restituirii sau plăţii acestora către terţi. Majoritatea datoriilor sunt purtătoare de dobânzi. Din masa patrimonială a datoriilor, mai semnificative sunt următoarele: datoriile financiare, datoriile comerciale, datoriile fiscale, salariale şi sociale, datoriile privind relaţiile de decontare cu asociaţii şi creditorii diverşi.

1. Datoriile financiare cuprind creditele primite de la bancă şi alte instituţii de credit, precum şi împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni.

Scanned with OKEN Scanner

Creditele bancare și cele primite de la alte instituții de credit cuprind creditele pe termen lung, mediu și scurt. Aceste credite, numite și credite de trezorerie, sunt purtătoare de dobândă și sunt garantate cu activul unității patrimoniale. Ele sunt destinate finanțării investițiilor și cheltuielilor curente privind activitatea de exploatare a unității.

Împrumuturile din emisiunile de obligațiuni mai sunt denumite și împrumuturi obligatare. Societățile comerciale care au nevoie de un împrumut pe termen lung, emit titluri de credit numite obligațiuni, pe care le supun subscripției publice (direct sau prin intermediul instituțiilor specializate). Cumpărătorii acestor obligațiuni beneficiază de dobânzi stimulative sau de alte avantaje.

Pentru emitent aceste obligațiuni reprezintă un împrumut obținut, iar pentru cumpărător un titlu de plasament.

2. Datoriile comerciale apar în cadrul relațiilor de decontare cu furnizorii pentru aprovizionări de bunuri materiale, lucrări și servicii. Noțiunea generică de furnizori exprimă în contabilitatea datoria unei întreprinderi care s-a aprovizionat cu bunuri și servicii, plata lor urmând să se facă ulterior (credit comercial). Dacă plata acestor obligații se face prin efecte de comerț (cambii) acceptate de către furnizor, atunci aceste obligații față de ei sunt cunoscute sub denumirea de efecte de plată. Prin aceste efecte, beneficiarii de bunuri și servicii recunosc că datorează furnizorilor o contrapartidă pentru livrările făcute.

3. Datoriile în cadrul grupului reprezintă obligațiile datorate societăților din cadrul grupului în relațiile de decontare ale societății-mamă cu filialele.

4. Datoriile în interese de participare reprezintă datoriile generate din relațiile de decontare ale întreprinderii cu societățile asociate.

Alte datorii:

Datoriile fiscale, salariale și sociale includ obligațiile unității patrimoniale față de bugetul de stat și bugetele locale, față de persoană și față de organismele de asigurări sociale și protecție socială.

Datoriile față de asociați reprezintă obligațiile față de acționari sau asociați pentru capitalul de rambursat (dividende de plată), precum și datoriile în cadrul grupului privind fondurile puse direct sau indirect la dispoziția unității patrimoniale de către asociați.

Creditorii diverși cuprind toate obligațiile care prin natura lor nu se includ în categoriile prezentate mai sus. Noțiunea generică de creditori desemnează persoanele fizice sau juridice față de care unitatea patrimonială are anumite obligații bănești izvorâte din alte operațiuni decât cele legate de aprovizionarea cu bunuri și servicii.

Scanned with OKEN Scanner

2.2.3. Structuri privind valorile rectificative și valorile de regularizare

Valorile rectificative reprezintă poziții bilanțiere care corectează valoarea celorlalte structuri patrimoniale de bilanț, prin majorare sau diminuare, determinându-se în acest mod valoarea reală a activelor și pasivelor. Mai semnificative în acest sens sunt:

- amortizările exprimând reducerile de valoare privind activele imobilizate ca rezultat al folosirii sau nefolosirii acestora, se constituie pe seama cheltuielilor care se măresc în mod corespunzător.
- provizioanele pentru deprecierile de valoare reprezintă structuri patrimoniale de pasiv constând în reducerea reversibilă (relativă) a valorii activelor, determinată de fenomene și operații imprevizibile (deprecierea valorii terenurilor, reducerea cursului de bursă al titlurilor de participare, crearea stocurilor fără mișcare sau cu mișcare lentă, etc.).
- provizioane pentru creșterea valorii datoriilor reprezintă structuri patrimoniale de pasiv create sub forma diferențelor dintre valoarea actuală mai mare a datoriilor și valoarea inițială a aceloraşi datorii.

Atât provizioanele pentru deprecieri, cât și cele pentru creșteri de valoare, se creează pe baza cheltuielilor, influențând indirect rezultatul întreprinderii, asigurându-se astfel mijloacele necesare pentru a acoperi unele cheltuieli viitoare.

Valorile de regularizare sunt după caz, structuri patrimoniale de activ sau pasiv, și cuprind veniturile și cheltuielile constatate în avans în cursul exercițiului financiar, după caz se raportează direct la rezultatul exercițiului următor, precum și cheltuielile efectuate în cadrul exercițiului financiar, dar care se repartizează pe mai multe exerciții ulterioare.

Cheltuielile constatate în avans prin natura lor reprezintă: chiriile plătite în avans, taxele de locație, primele de asigurare și dobânzi plătite anticipat.

Cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciții cuprind: cheltuielile privind reparațiile curente și reviziile tehnice, cheltuielile imprevizibile privind reparațiile capitale.

Veniturile înregistrate în avans includ toate veniturile provenite din încasarea anticipată a unor lucrări executate sau servicii prestate.

2.2.4. Prezentarea sintetică a activelor și pasivelor patrimoniale

Structura activelor și pasivelor patrimoniale este de o mare diversitate și complexitate, dar poate fi prezentată sintetic astfel:

Scanned with OKEN Scanner

2.2.4.1. Active patrimoniale

I. Active imobilizate
- A. Imobilizări necorporale
  - 1. Cheltuieli de constituire
  - 2. Cheltuieli de cercetare-dezvoltare
  - 3. Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare
  - 4. Fond comercial
  - 5. Alte imobilizări necorporale
- B. Imobilizări corporale
  - 1. Terenuri
  - 2. Mijloace fixe
- C. Imobilizări financiare
  - 1. Titlurile de participare (participaţiile)
  - 2. Titlurile imobilizate ale activităţii de portofoliu
  - 3. Creanţele imobilizate

II. Active circulante
- A. Stocurile
  - 1. Materii prime
  - 2. Materiale consumabile
    - Materiale auxiliare
    - Combustibili
    - Piese de schimb
  - 3. Obiecte de inventar
  - 4. Baracamente şi amenajări provizorii
  - 5. Producţia în curs de execuţie
  - 6. Semifabricate
  - 7. Produse finite
  - 8. Mărfuri
  - 9. Ambalaje
  - 10. Animale şi păsări
  - 11. Stocuri aflate la terţi
- B. Alte active circulante
  - 1. Creanţele sau valorile în curs de decontare
    - Avansuri acordate furnizorilor
    - Clienţi
    - Efecte comerciale de primit (trata, biletul la ordin)

Scanned with OKEN Scanner

Decontări cu asociaţii privind capitalul
Alte creanţe
2. Plasamentele şi disponibilităţile băneşti
Plasamentele
Titluri de plasament
Instrumente de trezorerie
Disponibilităţile băneşti
Casa
Disponibilităţi în conturile curente
Acreditive
Alte valori de trezorerie
Valori de încasat şi avansuri de trezorerie
III. Active de regularizare

2.2.4.2. Pasive patrimoniale

I. Capitaluri proprii
1. Capitalul individual sau social
2. Primele legate de capital
3. Rezervele din reevaluare
4. Rezerve
5. Rezultatul exerciţiului
6. Rezultatul reportat
7. Fonduri
8. Subvenţii pentru investiţii
9. Provizioane reglementate
II. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
III. Datorii
1. Împrumuturi şi datorii asimilate
Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
Credite bancare
Împrumuturi din imobilizări sau alte valori similare preluate din patrimoniu
2. Furnizori şi conturi asimilate
3. Alte datorii

2.2.5. Structuri privind valorile rectificative şi valorile de regularizare

Valorile rectificative reprezintă poziţii bilanţiere care corectează valoarea celor-lalte structuri patrimoniale de bilanţ, prin majorare sau diminuare, determinându-se în

acest mod valoarea reală a activelor şi pasivelor. Mai semnificative în acest sens sunt:

- amortizările exprimând reducerile de valoare privind activele imobilizate ca rezultat al folosirii sau nefolosirii acestora, se constituie pe seama cheltuielilor care se măresc în mod corespunzător.
- ajustări pentru deprecierile de valoare reprezintă structuri patrimoniale de pasiv constând în reducerea reversibilă (relativă) a valorii activelor, determinată de fenomene şi operaţii imprevizibile (deprecierea valorii terenurilor, reducerea cursului de bursă al titlurilor de participare, crearea stocurilor fără mişcare sau cu mişcare lentă, etc.).
- provizioane pentru creşterea valorii datoriilor reprezintă structuri patri mare a datoriilor şi valoa moniale de pasiv create sub forma diferenţelor dintre valoarea actuală mai rea iniţială a aceloraşi datorii.

Atât ajustările pentru deprecieri, cât şi cele pentru creşteri de valoare, se creează pe baza cheltuielilor, influenţând indirect rezultatul întreprinderii, asigurându-se astfel mijloacele necesare pentru a acoperi unele cheltuieli viitoare.

Valorile de regularizare sunt după caz, structuri patrimoniale de activ sau pasiv, şi cuprind veniturile şi cheltuielile constatate în avans în cursul exerciţiului financiar, după caz se raportează direct la rezultatul exerciţiului următor, precum şi cheltuielile efectuate în cadrul exerciţiului financiar, dar care se repartizează pe mai multe exerciţii ulterioare.

Cheltuielile constatate în avans prin natura lor reprezintă: chiriile plătite în avans, taxele de locaţie, primele de asigurare şi dobânzi plătite anticipat.

Cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii cuprind: cheltuielile privind reparaţiile curente şi reviziile tehnice, cheltuielile imprevizibile privind reparaţiile capitale. Veniturile înregistrate în avans includ toate veniturile provenite din încasarea anticipată a unor lucrări executate sau servicii prestate.

Subvenţiile pentru investiţii (subsidiile de capital) sunt resursele alocate de la bugetul de stat sau de către alte instituţii interesate, în vederea finanţării unor lucrări de investiţii în active imobilizate, lucrări care vor duce la crearea de noi locuri de muncă, la protecţia mediului, etc.

2.3. Modificări bilanţiere

2.3.1. Tipuri de modificări privind activul şi pasivul unităţii patrimoniale

Activităţile desfăşurate de unităţile patrimoniale implică modificări atât în activul, cât şi în pasivul acestora. Modificările respective sunt determinate de

Scanned with OKEN Scanner

operaţiile economice şi financiare care au loc în masa patrimoniului. Ca exemplu de operaţii economice şi financiare care au loc în activitatea unităţii patrimoniale pot fi enumerate: aprovizionarea cu materii prime de la furnizori, darea în consum a materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, plata salariilor cuvenite angajaţilor, plata lucrărilor şi serviciilor executate de terţi, virarea la bugetul statului a impozitului pe salarii, încasarea prin bancă a contravalorii produselor finite livrate clienţilor, restituirea unui credit bancar pe termen scurt, etc. Aceste operaţii economice şi financiare produc continuu modificări în volumul şi structura elementelor patrimoniale ale întreprinderii, modificând mărimea posturilor din bilanţ corespunzător elementelor respective. Indiferent de elementele patrimoniale modificate, ele se prezintă sub formă de creşteri sau micşorări, dar se menţine egalitatea bilanţieră:

TOTAL ACTIV = TOTAL PASIV

Există operaţii economice şi financiare care produc modificări numai în structura elementelor de activ, în sensul creşterii unui element, şi concomitent şi cu aceeaşi sumă se micşorează un alt element, totalul activului rămânând nemodificat. Alte operaţii economice şi financiare produc modificări numai în structura elementelor de pasiv, adică în structura surselor de finanţare, în sensul creşterii unui element şi concomitent şi cu aceeaşi sumă se micşorează un alt element, totalul pasivului rămânând nemodificat.

Unele operaţii economice şi financiare produc modificări concomitente şi cu aceeaşi sumă atât în structura, cât şi în volumul elementelor patrimoniale din activul şi pasivul bilanţului, în sensul creşterii unui element de activ şi a unui element de pasiv sau în sensul scăderii unui element de activ şi a unui element de pasiv, totalul bilanţului modificându-se în acelaşi sens, dar menţinându-se egalitatea bilanţieră.

Din punct de vedere al modului cum influenţează conturile şi totalurile bilanţului, cele patru tipuri de operaţii economice se pot grupa în două categorii şi anume:

- operaţii economice care produc modificări numai în structura activului şi pasivului, fără a influenţa volumul (totalul) bilanţului, în această grupă încadrându-se primele două tipuri de operaţiuni. Aceste modificări se numesc modificări de structură, şi
- operaţii economice care produc modificări atât în structura activului şi pasivului, cât şi în volumul (totalul) bilanţului, în această grupă încadrându-se operaţiunile de tipul III şi IV, şi se numesc modificări de structură şi volum.

Scanned with OKEN Scanner

2.3.2. Modificările de structură

Pentru evidențierea tipurilor de modificări privind activul și pasivul unității patrimoniale, se pornește de la un bilanț inițial simplificat cu un număr redus de posturi.

Tabelul 2.4.

ACTIV — BILANȚ INIȚIAL — PASIV

Posturi	Solduri inițiale	Posturi	Solduri inițiale
Utilaje	1500	Capital social	2500
Mărfuri	2000	Rezerve	500
Materii prime	500	Furnizori	1800
Clienți	1000	Creditori diverși	280
Conturi curente la bănci	80		
TOTAL ACTIV	5080	TOTAL PASIV	5080

Din acest bilanț inițial se constată că totalul activului este egal cu totalul pasivului, adică se respectă ecuația dublei reprezentări a patrimoniului (A = P).

În perioada de gestiune care urmează după întocmirea bilanțului inițial, se presupune că au loc diverse operații economico-financiare.

2.3.2.1. Modificări bilanțiere de activ

Operația I. Se încasează de la clienți în contul de disponibil de la bancă al unității, suma de 500 lei. În urma acestei operații se produce o creștere în activul bilanțului la postul „Conturi curente la bănci" cu suma de 500 lei reprezentând creșterea disponibilităților în contul de la bancă al întreprinderii, și concomitent și cu aceeași sumă o micșorare tot în activul bilanțului la postul „Clienți", și anume de la 1000 lei la 500 lei, care reprezintă micșorarea dreptului de creanță a unității asupra clienților. Bilanțul contabil întocmit după efectuarea și înregistrarea acestei operații economice se prezintă astfel:

Tabelul 2.5.

BILANȚ CONTABIL
întocmit după efectuarea operației I
-lei-

ACTIV — BILANȚ INIȚIAL — PASIV

Posturi	Solduri inițiale (sume la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sume la sfârșitul perioadei)	Posturi	Solduri inițiale (sume la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sume la sfârșitul perioadei)
- Utilaje	1500	-	1500	- Capital social	2500	-	2500
- Mărfuri	2000	-	2000				

- Materii prime	500	-	500	- Rezerve	500	-	500
- Clienți	1000	-500	500	- Furnizori	1800	-	1800
- Conturi curente la bănci	80	+500	580	- Creditori diverși	280	-	280
TOTAL ACTIV	5080	0	5080	TOTAL PASIV	5080	0	5080

Din noul bilanț se observă că față de bilanțul precedent, operația economică a produs modificări numai în activ, adică în structura mijloacelor economice, pasivul, respectiv sursele de finanțare rămânând neschimbate. Întrucât s-a majorat un post din activ și concomitent și cu aceeași sumă s-a micșorat alt post tot din activ, totalul activului, și deci al bilanțului, au rămas nemodificate.

Dacă în ecuația dublei reprezentări se introduc modificările determinate de influența operației I, pe care o notăm cu „x", se constată că egalitatea bilanțieră se menține, așa cum rezultă din următoarea ecuație:

$$\boxed{A + x - x = P}$$

De unde, dacă se reduce +x cu –x, rezultă că:

$$A = P$$

Înlocuind în această ecuație datele care au stat la baza operației I, egalitatea bilanțieră se prezintă astfel:

5080A+500-500=5080P
deci, 5080AI=5080PI

2.3.2.2. Modificări bilanțiere de pasiv

Operația II. Se înregistrează majorarea capitalului social cu 300 lei pe seama rezervelor existente. În urma acestei operații economice se produce o creștere a pasivului bilanțier la postul „Capital social" cu suma de 300 lei, și anume, de la 2500 lei la 2800 lei, reprezentând creșterea capitalului social și concomitent și cu aceeași sumă, a avut loc o scădere a pasivului la postul „Rezerve" de la 500 lei la 200 lei, care reprezintă diminuarea rezervelor.

Bilanțul întocmit după efectuarea și înregistrarea acestei operații se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.6.

BILANȚ CONTABIL
întocmit după înregistrarea operației II
-lei-

ACTIV				PASIV			
Posturi	Solduri inițiale (sume la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sume la sfârșitul perioadei)	Posturi	Solduri inițiale (sume la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sume la sfârșitul perioadei)
- Utilaje	1500	-	1500	- Capital social	2500	+300	2800
- Mărfuri	2000	-	2000				
- Materii prime	500	-	500	- Rezerve	500	-300	200
				-	1800	-	1800
- Clienți	1000	-	500	Furnizori	280	-	280
- Conturi curente la bănci	80	-	580	- Creditori diverși			
TOTAL ACTIV	5080	0	5080	TOTAL PASIV	5080	0	5080

Rezultă că față de bilanțul întocmit anterior, operația II a produs modificări numai în pasiv, adică în structura surselor de finanțare, activul, respectiv mijloacele economice, rămânând neschimbate. Deoarece s-a majorat un post și concomitent și cu aceeași sumă s-a micșorat alt post, totalul pasivului și deci al bilanțului au rămas nemodificate.

Dacă la ecuația dublei reprezentări se introduc modificările produse de operația II, pe care le notăm cu „Y", se constată că egalitatea bilanțieră se menține:

$$A = P + Y - Y$$

De unde, reducând +y cu –y rezultă că:

$$A = P$$

Înlocuind în ecuația dublei reprezentări modificările produse de operația II, rezultă:

5080AI=5080PI+300-300,
deci, 5080AII=5080PII

2.3.3. Modificări bilanțiere de structură și volum

2.3.3.1. Modificări bilanțiere în sensul creșterii activului și pasivului

Operația III. Se primește un credit bancar pe termen scurt în sumă de 2000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

În urma acestei operații se produce o creștere în activul bilanțului la postul „Conturi curente la bănci" cu 2000 lei, și anume de la 580 lei la 2580 lei, reprezentând creșterea disponibilităților din contul de la bancă al întreprinderii. Concomitent și cu aceeași valoare are loc o creștere în pasivul bilanțului la postul „Credite bancare pe termen scurt" și anume de la 0 lei la 2000 lei, reprezentând creșterea obligației față de bancă, de a restitui creditul primit. Bilanțul întocmit după efectuarea și înregistrarea operației se prezintă ca în tabelul 2.7

Tabelul 2.7.

Bilanț contabil,
încheiat după înregistrarea operației III

ACTIV PASIV -lei-

Posturi	Solduri inițiale (sume la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sume la sfârșitul perioadei)	Posturi	Solduri inițiale (sume la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sume la sfârșitul perioadei)
- Utilaje	1500	-	1500	- Capital social	2800	-	2800
- Mărfuri	2000	-	2000				
- Materii prime	500	-	500	- Rezerve	200	-	200
				-Furnizori	1800	-	1800
- Clienți	500	-	500	-Creditori diverși	280	-	280
- Conturi curente la bănci	580	+2000	2580	-Credite bancare pe termen scurt	-	+2000	2000
TOTAL ACTIV	5080	2000	7080	TOTAL PASIV	5080	2000	7080

Se constată că față de bilanțul întocmit după a doua operație, în acest bilanț operația înregistrată a produs modificări în ambele părți ale sale, adică atât în activul acestuia, respectiv în structura bunurilor economice, cât și în pasivul său, adică în structura surselor de finanțare, în sensul creșterii concomitente și cu aceeași sumă a unui element de activ și a unui element de pasiv. În aceste condiții, totalul bilanțului, adică al activului și pasivului a crescut cu aceeași sumă, deci s-a modificat și volumul elementelor patrimoniale, dar egalitatea bilanțieră se menține.

Dacă în ecuația dublei reprezentări stabilită după operația anterioară se introduc modificările determinate de operația III , pe care le notăm cu „Z", aceasta are forma:

$$A + Z = P + Z$$

Scanned with OKEN Scanner

Înlocuind în această ecuație datele din operația III, egalitatea bilanțieră se menține astfel:

5080AII+2000=5080PII+2000

deci, 7080AIII=7080PIII

2.3.3.2. Modificări bilanțiere în sensul scăderii activului și pasivului

Operația IV. Se achită din contul curent de la bancă o datorie față de furnizor în sumă de 1800 lei. În urma acestei operații se produce o micșorare în activul bilanțului la postul „Conturi curente la bănci" cu suma de 1800 lei, și anume de la 2580 lei la 780 lei, reprezentând micșorarea disponibilităților bănești ale unității de la bancă, și concomitent și cu aceeași sumă are loc o micșorare în pasivul bilanțului la postul „Furnizori", și anume de la 1800 lei la 0 lei, reprezentând scăderea datoriilor față de furnizor. Bilanțul întocmit după înregistrarea operației IV se prezintă astfel:

Tabelul 2.8.

Bilanț contabil
încheiat după înregistrarea operației IV
-lei-

ACTIV				PASIV			
Posturi	Solduri inițiale (sold la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sold la sfârșitul perioadei)	Posturi	Solduri Inițiale (sold la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sold la sfârșitul perioadei)
- Utilaje	1500	-	1500	-Capital social	2800	-	2800
- Mărfuri	2000	-	2000				
- Materii prime	500	-	500	-Rezerve	200	-	200
				-Furnizori	1800	-1800	-
- Clienți	500	-	500	-Creditori diverși	280	-	280
- Conturi curente la bănci	2580	-1800	780	- Credite bancare pe termen scurt	2000	-	2000
TOTAL ACTIV	7080	1800	5280	TOTAL PASIV	7080	1800	5280

Din acest bilanț reiese că operația IV a produs modificări tot în ambele părți ale acestuia ca și operația precedentă, adică atât în activ în structura mijloacelor economice, cât și în pasiv în structura surselor de finanțare, dar în sensul scăderii

Scanned with OKEN Scanner

concomitente şi cu aceeaşi sumă a unui post de activ şi a altuia de pasiv. În aceste condiţii totalul bilanţului, adică al activului şi pasivului a scăzut cu aceeaşi sumă, modificându-se astfel şi volumul elementelor patrimoniale, dar menţinându-se egalitatea bilanţieră.

Dacă în ecuaţia dublei reprezentări stabilită după efectuarea operaţiei III se introduc modificări determinate de influenţa operaţiei IV, pe care le notăm cu „v", se constată că egalitatea bilanţieră se menţine, astfel:

$$\boxed{A - v = P - v}$$

Înlocuind în această ecuaţie datele de la operaţia IV, egalitatea bilanţieră se prezintă astfel:

7080AIII-1800=7080PIII-1800

deci, 5280AIV=5280PIV

După cum rezultă din cele prezentate, indiferent de tipurile de modificări produse asupra activului şi pasivului unităţii patrimoniale, egalitatea bilanţieră se menţine permanent. Aceasta întrucât în cadrul fiecărei operaţii economice s-a produs de fiecare dată, concomitent şi cu aceeaşi sumă, o dublă modificare; de sens contrar atunci când au fost influenţate posturile din aceeaşi parte a bilanţului şi s-au adunat, respectiv scăzut din totalul bilanţului.

Tabelul 2.9.

Bilanţ contabil final

-lei-

ACTIV				PASIV			
Posturi	Solduri iniţiale (sold la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sold la sfârşitul perioadei)	Posturi	Solduri Iniţiale (sold la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sold la sfârşitul perioadei)
- Utilaje	1500	-	1500	-Capital social	2500	+300	2800
- Mărfuri	2000	-	2000				
- Materii prime	500	-	500	-Rezerve	500	-300	200
				-Furnizori	1800	-1800	-
- Clienţi	1000	-500	500	- Creditori	280	-	280
- Conturi	80	+500	780	diverşi			
curente la		+2000		- Credite	-	+2000	2000
bănci		-1800		bancare pe termen scurt			
TOTAL ACTIV	5080	200	5280	TOTAL PASIV	5080	200	5280

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul final cuprinde soldurile inițiale, modificările și soldurile finale și demonstrează menținerea permanentă a egalității bilanțiere.

Din această schemă se observă că bilanțul reflectă la un moment dat situația nouă a elementelor patrimoniale de activ și pasiv ale unității patrimoniale.

2.4. Contul de rezultate

2.4.1. Modelarea patrimoniului prin contul de rezultate

Activitățile economice și societățile consumatoare de resurse și producătoare de rezultate care provoacă transformări în masa patrimoniului, sunt descrise și analizate prin contul de profit și pierdere sau contul de rezultate.

Consumurile de mijloace economice, de resurse, și producerea de rezultate sunt mișcări complexe, care provoacă transformări atât în volumul cât și în structura patrimoniului.

De regulă, veniturile și cheltuielile nu sunt egale între ele, și ca urmare se înregistrează o modificare a volumului patrimoniului. Ecuația generală este de forma:

CHELTUIELI ± REZULTAT = VENITURI

În determinarea rezultatului este esențială identificarea momentului când o activitate desfășurată de întreprindere ocazionează o cheltuială sau generează un venit.

Cheltuielile desemnează în expresie valorică operațiunile patrimoniale referitoare la cumpărarea și utilizarea bunurilor economice în cadrul activității desfășurate de unitatea patrimonială.

Veniturile exprimă raporturile patrimoniale privind bogăția obținută din activitatea desfășurată și din proprietatea deținută. Veniturile exercițiului corespund unei creșteri de active patrimoniale (creanțe sau disponibilități bănești), iar cheltuielile exercițiului determină o creștere a pasivului patrimonial. Cu alte cuvinte, veniturile apar ca o „sursă de îmbogățire" care duce la creșterea situației nete, iar cheltuielile reprezintă o „sărăcire" care determină o reducere a situației nete sau o depreciere a activelor.

Dacă în decursul unui exercițiu financiar veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, creșterea activelor patrimoniale este mai mare decât creșterea pasivelor patrimoniale, iar diferența dintre acestea reprezintă profitul exercițiului, care pentru restabilirea echilibrului patrimonial se adaugă la capitalurile proprii la pasiv.

Atât cheltuielile cât și veniturile pot fi grupate după diverse criterii, și anume: cel al naturii și cel al destinației cheltuielilor și veniturilor.

Scanned with OKEN Scanner

În raport de natura lor, cheltuielile sunt grupate pe feluri de activităţi în: cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare şi cheltuieli extraordinare, iar în cadrul lor pe elemente primare în raport de felul resurselor utilizate.

Astfel, în categoria cheltuielilor de exploatare sunt incluse: cheltuielile cu materiile prime, cheltuielile privind mărfurile, cheltuielile de personal, cheltuielile cu serviciile şi prestaţiile executate de terţi, cheltuielile cu impozite şi taxe, alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare cuprind:cheltuieli privind dobânzile, diferenţe nefavorabile de curs valutar, pierderile din creanţe legate de participaţii, sconturile de decontare acordate unui client de către unitatea patrimonială şi alte cheltuieli financiare.

Cheltuielile extraordinare sunt determinate de pierderile apărute în urma calamităţilor şi a altor evenimente similare. În categoria acestor cheltuieli sunt cuprinse provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, cele pentru deprecierea activelor.

Veniturile se diferenţiază de asemenea pe feluri de activităţi în: venituri din exploatare, venituri financiare şi venituri extraordinare.

Veniturile din exploatare cuprind următoarele categorii de venituri: venituri provenite din vânzarea produselor finite, din vânzarea mărfurilor, venituri din producţia de imobilizări, subvenţiile de exploatare, venituri din servicii prestate şi lucrări executate şi alte venituri din activitatea de exploatare.

Veniturile financiare au următoarea structură: venituri din participaţii sub forma dividendelor şi a dobânzilor cuvenite; diferenţe favorabile de curs valutar, sconturile obţinute de unitatea patrimonială de la furnizorii săi, câştigurile nete din cesiunea valorilor mobiliare de plasament (diferenţa dintre preţul de vânzare mai mare şi preţul de cumpărare mai mic), alte venituri financiare.

Veniturile extraordinare cuprind subvenţiile pentru evenimente extraordinare şi altele asimilate.

În raport de destinaţia lor, veniturile se grupează în venituri din vânzări, alte venituri de exploatare, venituri financiare şi venituri extraordinare.

Prin compararea cheltuielilor cu veniturile se determină rezultatul total. Acesta îmbracă forma de profit, în situaţia în care veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, şi de pierdere în situaţia inversă.

2.4.2. Scheme privind contul de profit şi pierdere

Pentru modelarea structurilor de cheltuieli şi venituri se pot utiliza diverse scheme ce au la bază criteriul diferenţierii cheltuielilor de exploatare în funcţie de natura lor şi criteriul destinaţiei cheltuielilor de exploatare.

Scanned with OKEN Scanner

În continuare vor fi prezentate două scheme ale contului de profit și pierdere, și anume:

Schema sub formă de tabel bilateral a contului de profit și pierdere bazat pe clasificația cheltuielilor și veniturilor în funcție de natura lor.

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE
întocmit la .....

CHELTUIELI	Exercițiul		VENITURI	Exercițiul	
	N-1	N		N-1	N
1. Cheltuieli de exploatare 2. Cheltuieli financiare 3. Cheltuieli extraordinare 4. Impozit pe profit 5. REZULTATUL EXERCIȚIULUI (Profit cu + Pierdere cu -)			1. Venituri din exploatare 2. Venituri financiare 3. Venituri extraordinare		

Deși sistematizează rezultatul prin prisma ecuației

CHELTUIELI ± REZULTAT=VENITURI,

această formă a contului de profit și pierdere nu asigură o delimitare a rezultatului după fiecare nivel de activitate.

O formă de prezentare a contului de profit și pierdere care să asigure o delimitare după fiecare nivel de activitate este:

Modelul listă al contului de profit și pierdere construit pe baza destinației cheltuielilor și veniturilor, prezentat în continuare.

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE
întocmit la.....

INDICATORI
I Venituri din exploatare
II Cheltuieli din exploatare
Rezultatul din exploatare (I-II)
Profit sau
Pierdere
.....
III Venituri financiare
IV Cheltuieli financiare
Rezultatul financiar (III-IV)
Profit sau
Pierdere
Rezultatul curent al exercițiului (I+II+III+IV)

Scanned with OKEN Scanner

Profit sau Pierdere ..... V Venituri extraordinare VI Cheltuieli extraordinare Rezultatul extraordinar Profit sau Pierdere
A. Venituri totale (I+III+V) B. Cheltuieli totale (II+IV+VI) Rezultatul brut al exercițiului (I-II+III-IV+V-VI) Profit sau Pierdere VII Impozit pe profit VIII Rezultatul net al exercițiului (I-II+III-IV+V-VI-VII)

Pornind de la ecuația dublei reprezentări care are în vedere structura pasivului, respectiv capitalul propriu sau patrimoniul net (C), și obligațiile sau datoriile (D), în loc de A = P, se poate scrie A = C + D, iar cele patru tipuri generale de modificări bilanțiere prezentate anterior se pot combina în următoarele nouă variante, în care mărimea modificărilor va fi notată cu literele x ,y, z, v, u, t, p, r și s, astfel:

1. tranzacții economice și financiare care produc modificări numai în activul bilanțului, în sensul creșterii unui element de activ și, concomitent și cu aceeași sumă, micșorarea unui alt element de activ, totalul activului rămânând neschimbat, egalitatea bilanțieră menținându-se, adică de tipul +A = -A, iar ecuația completă este A + x – x = C + D;

2. tranzacții economice financiare care produc modificări numai în pasivul bilanțului și anume la datorii, în sensul creșterii unui element al datoriilor și, concomitent și cu aceeași sumă, micșorarea unui alt element al datoriilor, totalul pasivului rămâne neschimbat, egalitatea bilanțieră menținându-se, adică de tipul +D = -D, iar ecuația dublei reprezentări devine A = C + (D + z - z);

3. tranzacții economice și financiare care produc modificări numai în pasivul bilanțului și anume, la capitalul propriu sau patrimoniului net, totalul pasivului rămânând neschimbat, egalitatea bilanțieră menținându-se, adică de tipul: +C = -C, iar ecuația completa este A = (C + y - y) + D;

4. tranzacții economice și financiare care produc modificări în ambele părți ale bilanțului, în sensul creșterii unui element de activ, și concomitent și cu aceeași sumă, creșterea unui element de pasiv la datorii, totalul activului și pasivului crescând cu suma respectivă, egalitatea bilanțieră menținându-se, aducă de tipul +A = +D, iar ecuația dublei reprezentări ia forma A + v = C + (D + v);

Scanned with OKEN Scanner

5. tranzacţii economice şi financiare care produc modificări în ambele părţi ale bilanţului, în sensul creşterii unui element de activ şi concomitent şi cu aceeaşi sumă, creşterea unui element de pasiv la capitalul propriu sau patrimoniul net, totalul activului şi pasivului crescând cu suma respectivă, iar ecuaţia dublei reprezentări este A + u = (C + u + D);

6. tranzacţii economice şi financiare care produc modificări în ambele părţi ale bilanţului, în sensul scăderii unui element de activ şi concomitent şi cu aceeaşi sumă, scăderea unui element de pasiv la datorii, totalul activului şi pasivului scăzând cu suma respectivă, egalitatea bilanţieră menţinându-se, prin urmare, de tipul -A = -D, iar ecuaţia completă este A – t = C + (D - t);

7. tranzacţii economice şi financiare care produc modificări în ambele părţi ale bilanţului, în sensul scăderii unui element de activ şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, scăderea unui element de pasiv la capitalul propriu sau patrimoniul net, totalul activului şi pasivului scăzând cu suma respectivă, egalitatea bilanţieră menţinându-se, adică de tipul -A = -C, iar ecuaţia dublei reprezentări va fi: A - p = (C - p) + D;

8. tranzacţii economice şi financiare care produc modificări numai în pasivul bilanţului, în sensul creşterii unui element la capitalul propriu sau patrimoniului net şi, concomitent şi cu aceeaşi suma, micşorarea unui alt element la datorii, totalul pasivului menţinându-se, deci, de tipul -C = -D, iar ecuaţia completă este A = (C + r) + (D - r);

9. tranzacţii economice şi financiare care produc modificări numai în pasivul bilanţului, în sensul creşterii unui element la datorii şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt element la patrimoniul net sau capitalul propriu, totalul pasivului rămânând neschimbat, egalitatea bilanţieră menţinându-se, aducă de tipul -C = +D, iar ecuaţia dublei reprezentări ia forma A = (C - s) + (D + s).

Deci, având în vedere cele trei componente principale ale bilanţului activ (A), capital (C) şi datoriile (D) şi că la fiecare tranzacţie economică sau financiară are loc o dublă modificare, ceea ce a condus la nouă tipuri de modificări, adică 32 , acestea se pot prezenta în formă sistematizată ca în următoarea matrice de 3x3:

	+A	-D	-C
-A	1(+A, -A)	6(-A, -D)	7(-A, -C)
+D	4(+D, +A)	2(+D, -D)	9(+D, -C)
+C	5(+C, +A)	8(+C, -D)	3(+C, -C)

Se prezintă în continuare exemple privind cele nouă tipuri de modificări, în raport de cele trei categorii patrimoniale (A, D şi P) şi de dubla posibilitate de modificare a fiecăruia (creştere şi micşorare):

Scanned with OKEN Scanner

Tipul 1. Creşterea unui element de activ (modificarea o notăm cu „+x") şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt element de activ (modificarea o notăm cu „-x").

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

A + x – x = C + D

Observaţii:

- Modificări numai în activul bilanţier
- Totalul activului rămâne neschimbat
- Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Dacă, la tipul de modificare prezentat mai sus, se introduce gruparea elementelor bilanţiere după destinaţie şi provenienţa lor, respectiv activ şi pasiv, ecuaţia este de forma:

A + x – x = P.

Tipul 2. Creşterea unui element de capital propriu (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt element de capital propriu (-x).

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

A = (C + x - x) + D

Observaţii:

- Modificări numai în capitalul propriu
- Totalul capitalului propriu plus datorii rămâne neschimbat.
- Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Tipul 3. Creşterea unui element de datorii (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt element de datorii (-x).

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

A = C + (D + x - x)

Observaţii:

- Modificări numai în datorii.
- Totalul capitalului propriu plus datorii rămâne neschimbat.
- Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Tipul 4. Creşterea unui element de capital propriu (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui element de datorii (-x).

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

A = (C + x) + (D - x)

Observaţii:

- Modificări în capitalul propriu şi în datorii.
- Totalul capitalului propriu creşte şi totalul datoriilor se micşorează.
- Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Scanned with OKEN Scanner

Tipul 5. Micșorarea unui element de capital propriu (-x) și, concomitent și cu aceeași sumă, creșterea unui element de datorii (+x).

Ecuația care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

A = (C- x) + (D + x)

Observații:

- Modificări în capitalul propriu și în datorii.
- Totalul capitalului propriu se micșorează și totalul datoriilor crește.
- Egalitatea bilanțieră se păstrează.

Dacă la tipul de modificare 2, 3, 4 și 5 se introduc elementele bilanțiere de activ și pasiv, ecuația care le reprezintă este de forma:

A = P + x – x

Rezultă că se produc modificări numai în pasivul bilanțului, în sensul creșterii unui element de pasiv (+x) și, concomitent și cu aceeași sumă, micșorarea unui alt element de pasiv (-x). Totalul pasivului rămâne neschimbat și se păstrează egalitatea bilanțieră.

Tipul 6. Creșterea unui element de activ (+x) și, concomitent și cu aceeași sumă, creșterea unui element de capital propriu (+x).

Ecuația care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

A + x = (C + x) + D

Observații:

- Modificări în ambele părți ale bilanțului, respectiv, activ și capitalul propriu.
- Totalul activului și capitalului propriu crește.
- Egalitatea bilanțieră se păstrează.

Tipul 7. Creșterea unui element de activ (+x) și, concomitent și cu aceeași sumă, creșterea unui element de datorii (+x).

Ecuația care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

A + x = C + (D + x)

Observații:

- Modificări în ambele părți ale bilanțului, respectiv, activ și datorii.
- Totalul activului și datoriilor crește.
- Egalitatea bilanțieră se păstrează.

Dacă la tipul de modificare 6 și 7, se introduc conceptele de activ și pasiv, ecuația care reprezintă modificările bilanțiere este de forma:

A + x = P + x

Rezultă că se produc modificări în ambele părți ale bilanțului, în sensul creșterii unui element de activ (+x) și, concomitent și cu aceeași sumă, creșterea unui

Scanned with OKEN Scanner

element de pasiv (+x). Totalul activului și pasivului crește, iar egalitatea bilanțieră se păstrează.

Tipul 8. Micșorarea unui element de activ (-x) și, concomitent și cu aceeași sumă, micșorarea unui element de capital propriu (-x).

Ecuația care reprezintă acest tip de modificare este:

$A - x = (C - x) + D$

Observații:

- Modificări în ambele părți ale bilanțului, respectiv activ și capital propriu.
- Totalul activului și capitalului propriu se micșorează.
- Egalitatea bilanțieră se păstrează.

Tipul 9. Micșorarea unui element de activ (-x) și, concomitent și cu aceeași sumă, micșorarea unui element de datorii (-x).

Ecuația care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

$A - x = C + (D - x)$

Observații:

- Modificări în ambele părți ale bilanțului, respectiv activ și datorii.
- Totalul activului și datoriilor se micșorează.
- Egalitatea bilanțieră se păstrează.

Dacă la tipul de modificare 8 și 9 se introduc elementele bilanțiere de activ și pasiv, ecuația care reprezintă modificările este de forma:

$A - x = P - x$

Rezultă că se produc modificări în ambele părți ale bilanțului, în sensul micșorării unui element de activ (-x) și, concomitent și cu aceeași sumă, micșorarea unui element de pasiv (-x). Totalul activului și pasivului se micșorează, iar egalitatea bilanțieră se păstrează.

Pentru exemplificare, presupunem un bilanț inițial, sub formă de cont și cinci tranzacții care se succed întocmirii acestui bilanț:

2.5. Probleme și întrebări de control

1. Cum se realizează dubla reprezentare a patrimoniului?
2. Care este conținutul și structura bilanțului contabil?
3. Ce cuprind structurile bilanțiere de activ? Dar cele de pasiv?
4. Ce tipuri de modificări bilanțiere cunoașteți?
5. Definiți modificările bilanțiere de structură și ecuația acestor modificări. Exemplificați.

Scanned with OKEN Scanner

6. Definiți modificările bilanțiere de structură și volum și ecuațiile modificărilor respective. Exemplificați.

7. Cum se stabilește rezultatul exercițiului?

8. Care sunt criteriile de grupare a cheltuielilor și veniturilor?

9. Prezentați schema sub formă de tabel bilateral a contului de profit și pierdere.

10. Să se demonstreze modificările ce se produc asupra elementelor patrimoniale din bilanț în urma operațiilor prin:

- analiza modificărilor produse de operațiile economice asupra mărimii valorice a elementelor patrimoniale;
- întocmirea bilanțului după fiecare operație economică.

11. Societatea comercială SMARLEL S.A. prezintă la începutul lunii ianuarie 2006 următorul bilanț:

Bilanț de deschidere
1 ianuarie 201N

ACTIV		PASIV	
Mijloace fixe	5000	Capital social	2500
Materii prime	1500	Rezerve	500
Produse în curs de execuție	1000	Credite bancare pe termen lung	500
Produse finite	3000	Furnizori	1000
Clienți	500	Credite bancare pe termen scurt	200
TOTAL ACTIV	11000	TOTAL PASIV	11000

În cursul lunii ianuarie au loc următoarele operații economice:

La 5 ianuarie:

- se vând produse finite conform facturii, în sumă de 1500 lei
- se încasează prin bancă, conform extrasului de cont, o creanță clienți în sumă de 2000 lei

La 7 ianuarie:

- se recepționează materii prime conform facturii, în sumă de 500 lei
- se plătește prin bancă furnizorul de materii prime, conform extrasului de cont, în valoare de 500 lei

La 10 ianuarie:

- se dau în consum materii prime, conform bonului de consum, în sumă de 1000 lei
- se recepționează produse finite, pe baza raportului de producție, în sumă de 1000 lei

La 12 ianuarie:

- conform ordinului de plată, se rambursează suma de 600 lei, reprezentând credite bancare pe termen lung ajunse la scadență

Scanned with OKEN Scanner

- se ridică de la bancă suma de 500 lei, pe baza ceculuí de numerar.
- se recepționează materiale consumabile, conform facturii, în sumă de 300 lei
- se achită din casieria unității, conform chitanței, suma de 300 lei, furnizorului de materiale consumabile

La 17 ianuarie:

- se emite o factură unui client în valoare de 1150 lei reprezentând servicii prestate
- se acordă un avans spre decontare, conform dispoziției de plată, unui salariat, în sumă de 150 lei

La 20 ianuarie:

- se încasează factura de prestații în sună de 1150 lei astfel:
- 1000 lei cu ordin de plată, conform extrasului de cont;
- 150 lei cu numerar, conform chitanței.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL III
EVALUAREA PATRIMONIULUI ÎN CONTABILITATE

3.1. Noţiunea şi principiile evaluării patrimoniului în contabilitate

3.1.1. Definirea evaluării

Înregistrarea operaţiunilor economice care au loc în unităţile patrimoniale se face folosindu-se exprimarea bănească (valorică), deci evaluarea.

Evaluarea reprezintă un procedeu al metodei contabilităţii care constă în cuantificarea şi exprimarea valorică, în etalon bănesc, a existenţei, mişcării şi transformării patrimoniului economic pentru a-l reflecta în contabilitate. Sunt evaluate astfel bunurile materiale, creanţele, obligaţiile, cheltuielile şi veniturile, rezultatele financiare precum şi toate operaţiile economice ce au loc cu ele, folosindu-se în acest fel preţurile şi tarifele.

Ca procedeu al metodei contabilităţii, evaluarea este strâns legată de celelalte procedee, pentru a căror aplicare este necesară exprimarea valorică a operaţiunilor economice. Astfel, contul de exemplu, nu se poate folosi decât dacă operaţiile economice sunt exprimate valoric. La fel şi alte procedee cum ar fi inventarierea, nu pot fi realizate numai prin conjugarea etalonului cantitativ cu cel valoric. Conţinutul evaluării constă în înmulţirea elementelor patrimoniale supuse evaluării exprimate cantitativ cu elemente băneşti concretizate în preţuri, tarife şi costuri.

3.1.2. Principiile evaluării în contabilitate

În scopul realizării unei imagini fidele a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor, la efectuarea evaluării se vor respecta următoarele principii: costul istoric, costul actual, valoarea realizabilă şi valoarea actualizată.

- Principiul costului istoric presupune următoarele:
  - activele sunt contabilizate la nivelul lichidităţilor sau echivalentelor de lichidităţi plătite sau la nivelul valorii juste, în momentul achiziţionării lor, corespunzătoare contrapartidei date pentru a le cumpăra;
  - datoriile sunt contabilizate la nivelul valorii avantajelor primite în schimbul obligaţiei întreprinderii la nivelul lichidităţii sau echivalentelor de lichidităţi ce se presupune că vor fi vărsate pentru achitarea obligaţiei, în cursul activităţii ei.

Scanned with OKEN Scanner

Principiul costului actual constă în aceea că:

- activele sunt contabilizate la nivelul valorii lichidităţilor sau echivalentelor de lichidităţi ce se presupune că vor fi vărsate pentru achitarea obligaţiei, în cursul activităţii ei;
- datoriile sunt contabilizate la nivelul valorii neactualizate a lichidităţilor sau echivalentelor de lichidităţi care ar fi necesare în momentul evaluării pentru a achita obligaţia.

Principiul valorii realizabile, conform căruia:

- activele sunt contabilizate la nivelul valorii lichidităţilor sau echivalentelor de lichidităţi ce ar putea să fie obţinute în momentul evaluării, în urma vânzării acestor bunuri, în contextul unei cesiuni nelichidative;
- datoriile sunt contabilizate la nivelul valorii lor de decontare, adică la nivelul mărimii neactualizate a lichidităţilor sau echivalentelor de lichidităţi ce ar urma să fie plătite pentru a achita datoriile, în cursul normal al activităţii întreprinderii.

Principiul valorii actualizate, conform căruia:

- activele sunt contabilizate la nivelul valorii actualizate a fluxurilor nete de lichidităţi pe care se presupune că le generează aceste elemente, în cursul normal al activităţii ei;
- datoriile sunt contabilizate la nivelul valorii actualizate a ieşirilor nete viitoare de lichidităţi ce ar fi consimţite pentru achitarea obligaţiilor, în cursul normal al activităţii întreprinderii.

În întocmirea situaţiilor financiare baza de măsurare cel mai des adoptată de întreprinderi este costul istoric. Aceasta poate fi combinată cu alte baze de măsurare. De exemplu, stocurile sunt de obicei evaluate la cea mai mică valoare dintre cost şi valoarea de realizarea netă, titlurile supuse operaţiilor comerciale pot fi evaluate la valoarea de piaţă, iar datoriile privind pensiile sunt evaluate la valoarea lor actualizată.

În alegerea bazei de evaluare trebuie avut în vedere cine solicită evaluarea. Astfel, proprietarii întreprinderii şi eventualii cumpărători şi-ar dori cea mai realistă estimare a capitalurilor proprii ale entităţii patrimoniale în cauză, în condiţiile în care continuitatea activităţii este asigurată.

Creditorii ar dori o evaluare mai prudentă, bazată pe cea mai scăzută estimare a valorii activelor individuale, în eventualitatea în care întreprinderea ar falimenta.

După 1990, pe măsura intensificării fenomenelor de mondializare a economiilor şi globalizării pieţelor financiare, evaluarea pe baza valorilor curente, şi în special, pe baza valorilor juste, au început să ocupe un loc important în raportarea

Scanned with OKEN Scanner

financiară. În țara noastră, în condițiile inflaționiste și superinflaționiste, lipsa de relevanță a informațiilor cuantificate în valori juste aduce probleme suplimentare sistemului de evaluare, mai ales pentru societățile cotate la bursă.

3.1.3. Preturile și implicațiile lor în contabilitate

Pentru evaluarea elementelor patrimoniale se pot folosi diverse costuri, prețuri sau tarife. Costurile sunt formate din totalitatea cheltuielilor efectuate în vederea obținerii produselor, lucrărilor sau serviciilor. Ele se folosesc atât pentru evaluarea bunurilor achiziționate din afara unității - cost de achiziție - cât și pentru cele fabricate în unitate - cost de producție. De asemenea se mai utilizează costul complet sau comercial la care se evaluează bunurile obținute din producție proprie și vândute în afara unității.

3.1.3.1. Costul de achiziție

Cea mai mare parte a materiilor prime și materialelor necesare obținerii producției provine din achiziții de la terți. În principiu ele sunt evaluate la costul de achiziție. Pentru bunurile materiale (imobilizări corporale și stocuri) procurate cu titlu oneros, costul de achiziție cuprinde următoarele elemente:

Prețul de cumpărare
+ cheltuielile de transport-aprovizionare (costul mijloacelor de transport)
+ cheltuielile de manipulare, încărcare-descărcare
+ cheltuielile cu montajul și probele tehnologice (pentru mijloacele fixe)
+ impozitele și taxele nerecuperabile (ex: primele de asigurare, taxele vamale, taxa pe valoarea adăugată atunci când nu există dreptul de deducere a acesteia, etc.)
- reducerile de preț cu caracter comercial primite de la furnizori (ex: reducere pentru defecte de calitate, pentru permanentizarea relațiilor cu clienții, etc.

= COST DE ACHIZIȚIE

Exemplu: O societate comercială cumpără mărfuri în valoare de 3.000 lei. Pentru aducerea mărfurilor în unitate se efectuează cheltuieli de transport de 200 lei. Pe parcursul transportului mărfurile sunt asigurate, prima de asigurare fiind de 300 lei. Odată sosite în unitate, mărfurile sunt recepționate și transportate în depozit. Aceste activități ocazionează cheltuieli de 80 lei. Datorită faptului că societatea este un client permanent, primește o reducere comercială de 150 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Rezolvare:

Preț de cumpărare	3.000 lei
+ Cheltuieli de transport (dus-întors)	200 lei
+ Cheltuieli privind prima de asigurare	300 lei
+ Cheltuieli de manipulare	80 lei
- Reducerea comercială	150 lei
= Cost de achiziție	3.730 lei

3.1.3.2. Costul de producție

Costul de producție cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile directe la care se adaugă celelalte cheltuieli directe de producție (ex: salariile muncitorilor direct productivi) precum și cota cheltuielilor indirecte de producție determinate rațional (proporțional cu gradul de folosire a activității) asupra bunului produs în societatea comercială. De regulă, nu se includ în costul de producție:cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere și cele financiare.

Elementele costului de producție sunt:

Costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile directe

+ alte cheltuieli directe de producție (salarii directe acordate muncitorilor de bază)
+ cota cheltuielilor indirecte de producție (cheltuieli privind regia de fabricație cum sunt: amortizarea utilajelor, reparația utilajelor, combustibilul consumat în scopuri tehnologice) determinate rațional ca fiind legate de fabricația bunului (ex: cheltuieli înregistrate 10 lei, gradul de folosire a utilajului 90%, în costul de producție se include suma de 9 lei).
= COST DE PRODUCȚIE

Exemplu: O societate comercială are o secție de producție în care fabrică produsul A. În acest scop se achiziționează materii prime în valoare de 1.000 lei și materiale consumabile directe în valoare de 200 lei. Salariile muncitorilor direct productivi se ridică la 400 lei, iar cheltuielile de transport cu materiile prime la 200 lei. Cheltuielile cu amortizarea utilajelor folosite sunt de 500 lei, cele cu combustibilul 100 lei, iar cele cu energia electrică 300 lei. Gradul de folosire a utilajelor este de 80%.

Rezolvare:

Costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile directe	1.400 lei
Preț de cumpărare materii prime	1.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

+ Cheltuieli de transport	200 lei
Cost de achiziție materii prime	1.200 lei
Preț de cumpărare materiale consumabile	200 lei
Cost de achiziție materiale consumabile	200 lei
+ Alte cheltuieli directe de producție	400 lei
Salariile muncitorilor direct productivi	400 lei
+ Cota cheltuielilor indirecte de producție	720 lei
Cheltuieli cu amortizarea	400 lei
500 le X 80% = 400 lei	
Cheltuieli cu combustibilul	80 lei
100 lei X 80% = 80 lei	
Cheltuieli cu energia	240 lei
300 lei X 80% = 240 lei	
= COST DE PRODUCȚIE	2.520 lei

3.1.3.3. Costul complet sau costul de desfacere

În prezent, există întreprinderi care determină prețul de vânzare al producției obținute, pornind de la costul de producție complet și adăugând cheltuielile de desfacere și de marjă de profit prestabilit.

Această situație nu corespunde realității economice, deoarece prețul de vânzare nu se formează în întreprindere, ci în afara ei, pe piață, la confruntarea cererii cu oferta. De aceea, se impune aprecierea costului de producție nu atât prin prisma eforturilor trecute, cât prin cea a eforturilor prezente.

Cu alte cuvinte, costul de producție complet trebuie să fie asociat producției vândute, astfel încât cheltuielile de producție să poată fi acoperite din veniturile obținute din vânzări, degajându-se o marjă de profit din activitatea productivă și comercială a întreprinderii.

Elementele costului complet sau costului de desfacere sunt:

- costul de producție al bunurilor livrate beneficiarilor
- cheltuielile de desfacere pentru bunurile livrate.

3.1.3.4. Prețurile și tarifele

Prețurile reprezintă suma sau valoarea care se încasează pentru bunurile vândute. Pentru furnizori ele sunt prețuri de vânzare, iar pentru cumpărători ele reprezintă prețuri de cumpărare sau de achiziție. Prețurile pot fi prețuri cu ridicata sau prețuri cu amănuntul.

Scanned with OKEN Scanner

Preţurile cu ridicata sunt preţurile practicate de comercianţii angrosişti şi se compun din următoarele elemente:

- costul complet al bunurilor vândute;
- profitul producătorului;
- accizele pentru unele bunuri;
- taxa pe valoarea adăugată (TVA).

Preţurile cu amănuntul sunt preţurile la care se vând mărfurile către populaţie. Ele se compun din:

- preţuri cu ridicata;
- adaosul comercial.

Adaosul comercial practicat de unităţile care desfac bunurile este destinat acoperirii cheltuielilor de circulaţie al acestora şi realizării unei rate a profitului stabilit în condiţii de concurenţă.

Bunurile se mai pot evalua la preţul pieţei, adică suma la care se poate procura bunul în ziua evaluării în funcţie de formarea preţurilor pe baza cererii şi ofertei.

Tarifele sunt elementele băneşti, asemănătoare preţurilor, cu ajutorul cărora se evaluează lucrările executate şi serviciile prestate, precum şi munca depusă de personalul unităţii. Tarifele se formează asemănător cu preţurile, dar se porneşte de la costurile de producţie şi nu de la cel complet, deoarece lucrările şi serviciile nu necesită cheltuieli de desfacere.

Valorile au acelaşi conţinut şi rol în evaluare ca şi preţurile, dar ele ţin seama de preţul pieţei la un moment dat.

Principiul general de evaluare a elementelor patrimoniale în vederea evaluării în contabilitatea curentă constă în evaluarea la cost istoric denumit şi valoare contabilă.

Costul istoric poate fi exprimat concret în oricare din elementele arătate mai sus în funcţie de momentul evaluării.

3.1.4. Formele de evaluare a elementelor patrimoniale

Evaluarea elementelor patrimoniale în contabilitate se diferenţiază în raport de momentul efectuării, natura elementelor patrimoniale şi a operaţiilor care modifică masa patrimoniului. Astfel, în raport de momentul când se efectuează, evaluarea se face:

- la intrarea bunurilor în patrimoniu;
- la ieşirea lor din patrimoniu sau la trecerea în consum;
- la inventariere;
- cu prilejul închiderii exerciţiului economico-financiar.

Scanned with OKEN Scanner

3.1.4.1. Evaluarea la intrarea în patrimoniu

Evaluarea la intrarea sau la prima înregistrare în contabilitate se face în funcție de modul lor de dobândire, astfel:

- bunurile aduse ca aport în natură cu ocazia constituirii sau fuzionării unor unități patrimoniale se evaluează la valoarea prevăzută în actul de evaluare, determinată prin expertiză tehnică, denumită valoare de aport.
- bunurile dobândite cu titlu gratuit sau prin donație se evaluează la valoarea de utilitate în funcție de prețul pieței, starea sau amplasarea bunurilor. Valoarea de utilitate reprezintă prețul presupus că îl acceptă un client, în funcție de utilitatea bunurilor pentru unitatea respectivă.
- bunurile dobândite cu titlu oneros (contra plată) se evaluează la costul de achiziție.
- bunurile obținute din producție proprie de către unitatea patrimonială respectivă se evaluează la cost de producție efectiv.
- creanțele și datoriile sunt evaluate și înregistrate la valoarea lor nominală înscrisă în documentele justificative în care se consemnează dreptul de creanță sau datoriile.

Aceste valori cu care se înregistrează bunurile la intrarea în patrimoniu se numesc valori de intrare sau valori de înregistrare contabilă, adică costul istoric.

3.1.4.2. Evaluarea la ieșirea din patrimoniu sau la trecerea în consum

Bunurile ieșite din unități sau din depozite (vândute sau consumate) se evaluează și se înregistrează (se scad din gestiune) la valoarea lor de intrare numită și valoare contabilă sau cost istoric.

Întrucât prețurile unitare și implicit valoarea de intrare pentru același bun pot diferi de la o intrare la alta, apar dificultăți în identificarea valorii contabile de intrare pentru bunurile ieșite, deoarece ordinea ieșirilor poate să difere de ordinea intrărilor. În această situație, pentru alegerea prețurilor unitare care să fie utilizate pentru evaluarea bunurilor la ieșire, se practică una din următoarele metode:

Metoda primei intrări-primei ieșiri „FIFO" potrivit căreia costul unitar de achiziție al primei intrări (lot) se atribuie primei ieșiri. După epuizarea primului lot, evaluarea se face la costul de achiziție al celui de-al doilea lot intrat, etc. Metoda prezintă avantajul că în perioadele de inflație apare un profit brut mai mare decât cel real și unitatea va plăti impozit pe profit mai mare;

Metoda ultimului intrat-primului ieșit „LIFO", adică pentru ieșiri se atribuie costuri de achiziție în ordinea inversă intrărilor. Astfel, primele cantități ieșite se evaluează la prețul de achiziție al ultimei intrări și după epuizarea lotului, care trece la prețurile lotului achiziționat înaintea acestuia, etc. Această metodă prezintă dezavantajul că în perioadele de inflație are loc micșorarea profitului real al unității.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda costului mediu ponderat „CMP", calculat după fiecare intrare conform următoarei formule:

$$cmp = \frac{\text{Valoarea stocului inițial} + \text{Valoarea intrărilor}}{\text{Cantitatea din stocul inițial} + \text{Cantitatea intrată}}$$

CMP x Cantitatea ieșită = Valoarea materialelor ieșite

Exemplu: la o societate comercială, situația intrărilor și ieșirilor la produsul Y se prezintă astfel:

Intrări la	01.I	N	100 kg x 1,5 lei
	10 I	N	50 kg x 2 lei
	15 I	N	80 kg x 2,2 lei
	25 I	N	200 kg x 2,5 lei
Ieșiri la	14 I	N	110 kg x ? lei
	26 I	N	300 kg x ? lei

La sfârșitul lunii valoarea ieșirilor calculată conform celor trei metode se prezintă astfel:

Evaluare FIFO

Prima ieșire	100 kg	x	1,5 lei	=	150 lei
	10 kg	x	2 lei	=	20 lei
	110 kg				170 lei
A doua ieșire	40 kg	x	2 lei	=	80 lei
	80 kg	x	2,2 lei	=	176 lei
	180 kg		2,5 lei	=	450 lei
	300 kg				706 lei

Evaluarea LIFO

Prima ieșire	50 kg	x	2 lei	=	100 lei
	60 kg	x	1,5 lei	=	90 lei
	110 kg				190 lei
A doua ieșire	200 kg	x	2,5	=	500 lei
	80 kg	x	2,2	=	176 lei
	20 kg	x	1,5	=	30 lei
	300 kg				706 lei

Evaluarea CMP calculat la sfârșitul lunii:

$$CMp = \frac{100 \text{ kg x } 1,5 \text{ lei} + 50\text{kg x } 2 \text{ lei} + 80\text{kg x } 2,2 \text{ lei} + 200\text{kg x } 2,5 \text{ lei}}{100 \text{ kg} + 50\text{kg} + 80\text{kg} + 200\text{kg}}$$

CMP = 2,15 lei

Valoarea de ieșire = (110 kg + 300 kg) x 2,15 = 882,93 lei

Scanned with OKEN Scanner

3.1.4.3. Evaluarea elementelor patrimoniale la inventariere

Cu ocazia inventarierii, elementele patrimoniale se evaluează la valoarea actuală de utilitate, denumită și valoare de inventar.

Cu acest prilej valoarea de intrare respectiv valoarea contabilă sau costul istoric, se pune de acord cu rezultatele inventarierii. Astfel, valoarea de intrare sau contabilă se compară cu valoarea de utilitate stabilită cu prilejul inventarierii și pot rezulta plusuri sau minusuri de valoare care uneori pot fi numai latente sau probabile, datorită faptului că bunurile respective nu sunt încă vândute și încasate.

Diferențele între valoarea contabilă și valoarea de inventar se soluționează diferit pentru active și respectiv pentru pasive.

În cazul elementelor de activ:

- Diferențele constatate în plus nu se înregistrează, iar activele se mențin înregistrate în contabilitate la valoarea lor de intrare sau contabilă (cost istoric).
- Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și cea de intrare reprezintă o depreciere care poate fi de două feluri: ireversibilă și reversibilă.
- Deprecierea ireversibilă este specifică imobilizărilor și se datorează uzurii fizice, morale sau altor cauze. Aceasta se înregistrează ca amortizare, iar imobilizările depreciate sunt menținute în contabilitate la valoarea lor de intrare (cost istoric).
- Deprecierea reversibilă este specifică stocurilor de active circulante materiale, determinată de unele fenomene conjuncturale cum ar fi oscilația prețurilor pe piață. Ca urmare aceste deprecieri nu sunt definitive și de aceea pentru ele se constituie ajustări, iar activele respective rămân înregistrate în contabilitate la valoarea de intrare sau contabilă (cost istoric).

În cazul elementelor de pasiv:

- Diferențele constatate în plus se înregistrează prin constituirea unui provizion, iar pasivele respective se mențin în contabilitate la valoarea lor de intrare sau contabilă (cost istoric).
- Diferențele constatate în minus nu se înregistrează.
- Atât amortizările cât și ajustările îndeplinesc rolul unor rezerve asemănătoare cu sursele, care însă generează anumite cheltuieli asimilate activelor și care în final influențează negativ rezultatele financiare ale perioadei de gestiune respective.

3.1.4.4. Evaluarea la închiderea exercițiului economico-financiar

La sfârșitul perioadei de gestiune, cu prilejul închiderii exercițiului economico-financiar, evaluarea prin bilanț a elementelor patrimoniale se face la valoarea de

Scanned with OKEN Scanner

intrare numită valoare contabilă sau cost istoric, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

Diferențele cantitative în plus sau în minus constatate pe teren față de situația faptică se înregistrează în contabilitate pentru punerea de acord cu realitatea, iar diferențele valorice sunt tratate așa cum s-a arătat la paragraful privind evaluarea cu prilejul inventarierii.

Dacă amortizările și provizioanele constituite și înregistrate sunt mai mari sau mai mici decât cele stabilite la încheierea exercițiului economico-financiar, se fac rectificările necesare în sensul majorării sau reducerii lor pentru a se pune de acord cu situația de fapt. Valoarea contabilă se influențează apoi cu amortizările și provizioanele rezultând valoarea netă sau reală a elementelor patrimoniale care se înscrie în bilanțul contabil.

3.2. Reevaluarea în contabilitate

Reevaluarea patrimoniului, așa cum prevede Legea contabilității nr. 82/1991, se poate face numai prin hotărâre de guvern și numai în situația în care s-a acumulat o modificare semnificativă în evoluția prețurilor.

Prin reevaluarea activelor și pasivelor se asigură o informație reală și corectă privind situația patrimoniului.

Reevaluarea constă în modificarea și substituirea valorilor contabile de intrare ale elementelor patrimoniale cu noua valoare actuală sau curentă.

Noua valoare contabilă se stabilește prin înmulțirea valorii contabile vechi, bazată pe costul istoric, cu indicele variației prețurilor. Altfel spus valoarea de intrare se înlocuiește cu valoarea actuală.

Plusvaloarea (creșterea de valoare) rezultată din reevaluare este reflectată în mod direct în cadrul capitalurilor proprii, mărind nivelul acestora, iar minus valoarea (micșorarea de valoare) este tratată ca o cheltuială excepțională, micșorând în mod corespunzător rezultatul.

3.3. Subiecte și întrebări de reflecție și control

Definiți noțiunea de evaluare în contabilitate.
Care sunt principiile evaluării în contabilitate?
Cum se calculează costul de achiziție? Dar costul de producție? Exemplificați.
Definiți costul complet sau costul de desfacere.
Ce reprezintă prețurile și câte tipuri de prețuri cunoașteți?
Ce reprezintă tarifele și prin ce se deosebesc ele de prețuri?

Scanned with OKEN Scanner

Prezentați momentele când se efectuează evaluarea elementelor patrimoniale.

Care sunt metodele de evaluare la ieșirea din patrimoniu a elementelor patrimoniale?

În ce constă evaluarea elementelor la inventariere?

Definiți noțiunea de reevaluare în contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL IV
CONTUL ŞI DUBLA ÎNREGISTRARE

4.1. Necesitatea, funcţiile şi forma contului

4.1.1. Necesitatea şi conţinutul economic al contului

Modificările elementelor patrimoniale determinate de operaţiile economice şi financiare au fost demonstrate într-un capitol anterior, utilizând bilanţul contabil ca instrument de înregistrare. Bilanţul contabil nu poate însă prezenta la un moment dat, decât existenţele de active şi pasive, fără a putea reda cele două categorii de mişcări (creşteri şi micşorări) ale fiecărui element patrimonial din cursul unei perioade de gestiune. Deci, urmărirea completă şi neîntreruptă a modificărilor la care sunt supuse bunurile economice şi sursele de finanţare ale unităţii patrimoniale nu poate fi realizată cu ajutorul bilanţului. Ori, în cursul perioadei de gestiune, contabilitatea trebuie să asigure modul cum s-a desfăşurat activitatea acesteia pe o anumită perioadă de timp, ce modificări s-au produs zi de zi în volumul şi structura elementelor patrimoniale de activ şi pasiv de care dispune.

De aici decurge necesitatea unui alt procedeu al metodei contabilităţii, care să permită înregistrarea, urmărirea şi controlul atât al existentului, cât şi al modificărilor care s-au produs zi de zi, în decursul unei perioade de gestiune asupra elementelor patrimoniale de bunuri economice şi surse de finanţare ale unităţii patrimoniale. Acest procedeu poartă denumirea de cont şi este conceput în aşa fel încât să preia existenţele de activ şi pasiv din bilanţul iniţial, de la începutul perioadei de gestiune, iar în cursul perioadei de gestiune înregistrează modificările care s-au produs, ca la finele perioadei să ofere existenţele patrimoniale necesare întocmirii bilanţului final, pe baza relaţiei matematice.

Existenţe iniţiale + Creşteri - Micşorări = Existenţe finale

Orice cont deschis în contabilitatea curentă are un anumit conţinut economic, determinat de însuşi elementul patrimonial care se evidenţiază cu ajutorul său şi care poate fi:

- bun economic de o anumită destinaţie, ca de exemplu: mijloc fix, materie primă, produs finit, numerar în casieria unităţii, disponibil la bancă, etc.
- sursă de finanţare, în funcţie de modul de provenienţă a bunurilor economice, ca de exemplu capital social, credite pe termen lung, mediu sau scurt, datorii faţă de bugetul statului, faţă de furnizori, etc.

Scanned with OKEN Scanner

- proces economic, care antrenează venituri şi cheltuieli în fazele circuitului economic, ca de exemplu aprovizionarea cu materiale şi mărfuri, producţia de bunuri materiale, lucrări şi servicii, vânzarea produselor şi a mărfurilor, etc.
- rezultat financiar, care se prezintă sub formă de profit sau pierdere.

Fiecare cont din contabilitatea curentă are un anumit conţinut economic, determinat de elementul patrimonial a cărui situaţie se reflectă cu ajutorul contului respectiv şi datorită căruia ele prezintă anumite particularităţi prin care se deosebesc unul de altul. Cu toate acestea conturile se găsesc într-o strânsă legătură şi condiţionare reciprocă, determinată de corelaţiile existente între diferitele elemente patrimoniale ce formează obiectul contabilităţii şi de reflectarea elementelor respective cu ajutorul lor pe baza dublei înregistrări, formând astfel, în totalitatea lor, un sistem unitar. Deci, totalitatea conturilor folosite de contabilitatea curentă pentru reflectarea obiectului său de studiu constituie sistemul conturilor.

4.1.2. Funcţiile contului

Conturile îndeplinesc un complex de funcţii integrate, între care, mai importante sunt: funcţia de înregistrare, grupare, ordonare şi sistematizare a informaţiilor privind conţinutul lor economic, funcţia de cuantificare, funcţia de informare, funcţia de control şi funcţia contabilă.

Funcţia de înregistrare, grupare, ordonare şi sistematizare a informaţiilor constituie manifestarea obiectivă în domeniul practicii contabile, a treptelor, etapelor procesului de cunoaştere specific contabilităţii. Prin conţinutul lor economic, prin structura şi forma de exprimare individuală a acestui conţinut, conturile ajută la realizarea în practică a principiilor contabilităţii în partidă dublă.

De exemplu, toate operaţiile referitoare la materiile prime se înregistrează în contul „Materii prime", cele privind transformarea materiilor prime în cadrul activităţii de bază se înregistrează în contul de gestiune „Cheltuielile activităţii de bază", etc.

De asemenea, prin separarea în conturi a operaţiilor privind creşterea de mijloace economice de cele privind micşorarea se realizează sistematizarea informaţiilor privind dinamica elementelor înscrise în conturi. Totodată, gruparea, ordonarea şi sistematizarea informaţiilor pe baza principiilor contabilităţii, realizează înregistrarea generalizată a obiectelor şi fenomenelor cu însuşiri comune, începând de la conturile analitice şi până la cele sintetice, iar în cadrul celor sintetice pe grupe mari în funcţie de elementele de bază ale obiectului contabilităţii.

Scanned with OKEN Scanner

Funcţia de cuantificare (calcul şi evaluare) se întâlneşte la toate conturile şi pe baza ei se calculează situaţia tuturor elementelor patrimoniale în diferite momente ale activităţii economice, se calculează costul efectiv al producţiei, rezultatele financiare, etc.

Funcţia de informare constă în aceea că datele din conturi formează sursa specifică de date şi informaţii pentru cunoaşterea mijloacelor activităţii şi rezultatele unităţii gestionare din punct de vedere financiar-contabil. Această cunoaştere specifică, documentată, bazată pe datele din conturi este utilă activităţii de conducere a întreprinderii pentru fundamentarea deciziilor necesare activităţii viitoare, pentru cunoaşterea în permanenţă a mijloacelor economice ale întreprinderii, a obligaţiilor acesteia, a modului de desfăşurare a activităţii financiar-contabile a unităţii gestionare.

Funcţia de control constă în aceea că datele înregistrate în conturi permit efectuarea controlului privind respectarea integrităţii unităţii patrimoniale. Prin funcţia de control, conturile asigură, de asemenea, respectarea disciplinei financiare contractuală.

Funcţia contabilă constă într-un anumit mod de înregistrare în cadrul lor a creşterilor şi micşorărilor determinate de operaţiile economice şi financiare la care se referă, în raport cu conţinutul economic al conturilor respective. Deci, funcţia contabilă este determinată de conţinutul economic al conturilor şi în baza ei se asigură exercitarea de către acestea a tuturor celorlalte funcţii.

4.1.3. Forma contului

Modificările determinate de operaţiile economice şi care sunt evidenţiate cu ajutorul conturilor în mod distinct pentru fiecare element de activ şi pasiv, nu pot avea loc decât în două sensuri: creşteri şi micşorări. Ca urmare, contul a trebuit să îmbrace o formă care să permită înregistrarea separată a celor două feluri de modificări, pentru a putea cunoaşte şi explica numărul de modificări, mărimea lor, cât şi totalul fiecăreia dintre ele. Astfel s-a considerat că forma care corespunde cel mai bine necesităţilor respective este aceea bilaterală, de balanţă. Schematic, ea poate fi imaginată sub forma literei „T" care indică posibilitatea practică de separare şi înregistrare, într-o parte a creşterilor, succesiv pe măsură ce au loc, şi în partea opusă micşorările, care de asemenea, se adună pe măsură ce au .loc în cursul exerciţiului financiar.

Forma bilaterală a contului, cunoscută şi sub denumirea de forma clasică, se prezintă asemănător unui tabel cu două părţi: în una dintre părţi se înregistrează existentul iniţial şi creşterile elementului pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă parte se înregistrează micşorările aceluiaşi element. Convenţional

Scanned with OKEN Scanner

s-a stabilit ca pentru conturile privind mijloacele economice existentul inițial și creșterile să se înregistreze în partea stângă, și micșorările în partea dreaptă, iar pentru conturile de surse de finanțare, în partea dreaptă să se înregistreze existentul inițial și creșterile, iar în stânga micșorările.

Forma bilaterală sau clasică a contului face posibilă cunoașterea separată a creșterilor și a totalului acestora, cât și a micșorărilor și totalul acestora, permițând calcularea cu ușurință a existentului final al elementului de activ sau de pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv.

De exemplu, situația stocului de materii prime existent în unitate la un moment dat, se prezintă astfel:

+(existent +creșteri) -(micșorări)

Nr. op.	Data	Explicații	Sume	Nr. op.	Data	Explicații	Sume
0	01.01	Existent inițial	100				
1	10.01	Intrări	80	2	12.01	Ieșiri	50
3	15.01	Intrări	150	4	16.01	Ieșiri	200
5	20.01	Intrări	60	6	02.01	Ieșiri	100
7	27.01	Intrări	100	8	30.01	Ieșiri	30
Total creșteri			390	Total micșorări			380
Total creșteri + existent inițial			490	Total micșorări + existent inițial			380
Existent final			110				

Din acest model de cont, al cărui conținut economic este de bunuri economice, se observă că intrările care reprezintă creșteri de active circulante materiale s-au adăugat la existentul inițial și s-au înregistrat împreună cu acesta în partea stângă a contului, iar ieșirile, care reprezintă micșorări de active circulante materiale, s-au înregistrat în partea dreaptă.

În cazul unui cont al cărui conținut economic este de surse de finanțare, înregistrările se fac exact invers decât la conturile de bunuri economice, adică existentul inițial și creșterile se vor înregistra în partea dreaptă a contului, iar micșorările în partea stângă.

În concluzie contul poate fi definit ca un procedeu de înregistrare, calcul și control valoric, iar uneori și cantitativ, a existenței și mișcării fiecărui element patrimonial în parte, pe o anumită perioadă de timp.

4.2. Structura contului

Ca instrument curent de lucru folosit de contabilitate pentru a reflecta varietatea elementelor obiectului contabilității, contul are o structură proprie care îi

Scanned with OKEN Scanner

permite individualizarea elementelor respective şi totodată furnizarea tuturor datelor cu privire la existenţele şi mişcările sau modificările ce au loc în legătură cu elementul reflectat prin cont. Elementele care formează structura contului sunt:

- titlul sau denumirea contului
- debitul şi creditul contului
- totalul sumelor
- soldul contului
- explicaţia operaţiilor înregistrate în cont.

4.2.1. Denumirea sau titlul contului

Acest element al structurii contului precizează sau defineşte numele elementului patrimonial (bun economic, sursă de finanţare, proces economic sau rezultat financiar), pentru care s-a deschis contul respectiv şi a cărui evidenţă se ţine. De exemplu: pentru elementul patrimonial materii prime se deschide contul cu aceeaşi denumire, pentru numerarul din casierie contul „Casa", etc. Fiecare cont, pentru a putea fi folosit şi identificat, trebuie să aibă un titlu care să exprime clar conţinutul economic al elementului evidenţiat. Prin urmare, nu poate exista un cont fără titlu întrucât nu se poate stabili elementul patrimonial a cărui evidenţă o ţine şi totodată, nu ar putea îndeplini funcţia contabilă corespunzătoare.

Titlurile conturilor sunt însoţite de simbolurile corespunzătoare stabilite prin planul general de conturi, care se dezvoltă şi se aplică în funcţie de specificul activităţii şi de nevoile concrete ale unităţii economice.

4.2.2. Debitul şi creditul contului

Noţiunile de debit şi credit reprezintă denumirile celor două părţi opuse ale contului care permit separarea celor două tipuri de modificări (creşteri şi micşorări) pe care le determină operaţiile economice ce se înregistrează cu ajutorul conturilor.

În mod convenţional s-a stabilit ca partea stângă a contului să poarte denumirea de debit, iar partea dreaptă de credit. Înregistrarea în debitul sau creditul unui cont este determinată de conţinutul economic al contului şi de funcţia sa contabilă. Deci, semnificaţia debitului şi creditului unui cont diferă după elementul de activ sau de pasiv pe care-l reprezintă.

De exemplu, în cazul conturilor de bunuri economice se înregistrează în debit, respectiv în partea stângă a contului, existentul iniţial şi creşterile, iar în credit, respectiv partea dreaptă a contului, micşorările, iar la conturile de surse de finanţare în credit se înregistrează existentul iniţial plus creşterile şi în debit micşorările.

Scanned with OKEN Scanner

4.2.3. Rulajul contului

Mișcarea sau rulajul contului reprezintă sumele înregistrate succesiv într-o perioadă de gestiune în debitul și creditul unui cont ca urmare a creșterilor și micșorărilor determinate de operațiile economice și financiare care se produc în volumul și structura elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul respectiv. Potrivit celor două părți ale contului există rulaj debitor (RD) și rulaj creditor (RC).

Înregistrarea unei sume în debitul contului înseamnă debitarea contului, iar suma înregistrată se numește sumă debitoare, în timp ce înregistrarea unei sume în creditul contului reprezintă creditarea lui, iar suma înregistrată se numește sumă creditoare. Totalitatea înregistrărilor efectuate în partea de debit a unui cont reprezintă rulajul debitor al contului, iar totalitatea înregistrărilor făcute în partea de credit a contului reprezintă rulajul creditor al lui.

4.2.4. Total sume

Totalitatea sumelor înscrise în cont într-o perioadă de timp, reprezintă elementul contului numit total sume. Prin adunarea tuturor sumelor înregistrate în debitul unui cont se obține totalul sumelor debitoare, iar prin adunarea tuturor sumelor înregistrate în creditul unui cont se obține totalul sumelor creditoare.

Întrucât în cont se înregistrează nu numai modificările ce au loc pe parcursul perioadei de gestiune, ci și existentul inițial, între totalul sumelor și rulaj există deosebiri, în sensul că totalul sumelor reprezintă existentul și rulajul.

În cazul conturilor deschise pentru activ, total sume debitoare se obține însumând existențele inițiale cu rulajul debitor și reprezintă totalitatea activelor de care a dispus unitatea patrimonială pe o perioadă de timp. Total sume creditoare se identifică cu rulajul creditor și reprezintă micșorări de active pe o perioadă de timp.

În cazul conturilor deschise pentru pasiv, total sume debitoare se identifică cu rulajul debitor și reprezintă micșorări de pasive, pe o perioadă de timp. Total sume creditoare se obține însumând existentul inițial cu rulajul creditor și reprezintă totalitatea pasivelor de care a dispus unitatea patrimonială pe o perioadă de timp.

În cazul conturilor deschise pentru cheltuieli și venituri, total sume se identifică cu rulajele conturilor deoarece nu au existențe inițiale.

4.2.5. Soldul contului

Acesta exprimă existentul valoric la un moment dat al elementului patrimonial care se evidențiază cu ajutorul contului respectiv. Soldul contului se stabilește ca diferență între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare. Dacă totalul

Scanned with OKEN Scanner

sumelor debitoare (Tsd) este mai mare decât totalul sumelor creditoare (Tsc), contul prezintă sold debitor (Sd). În situaţia în care totalul sumelor creditoare este mai mare decât totalul sumelor debitoare, contul prezintă sold creditor (Sc), iar dacă totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, contul nu prezintă sold şi se numeşte cont soldat sau balansat, întrucât cele două părţi ale sale se află în echilibru.

Sintetizând cele prezentate mai sus, soldul contului se stabileşte pe baza relaţiilor:

Tsd - Tsc = Sd, unde Tsd>Tsc;

Tsc - Tsd = Sc, unde Tsc>Tsd;

Tsd - Tsc = o, cont soldat sau balansat.

4.2.6. Explicaţia operaţiilor înregistrate în cont

Ca element structural al contului, explicaţia operaţiilor înregistrate în cont, are drept scop cunoaşterea unor aspecte şi date referitoare la operaţiile economice şi financiare respective. După forma de prezentare, explicaţia poate fi de două feluri: explicaţie descriptivă şi explicaţie contabilă.

Explicaţia descriptivă constă în prezentarea pe scurt a conţinutului operaţiei economice sau financiare, în indicarea documentului justificativ şi a datei când aceasta a avut loc.

Explicaţia contabilă constă în indicarea în debitul sau creditul contului utilizat la înregistrarea operaţiei economice sau financiare, a denumirii contului corespondent, în care se înregistrează concomitent aceeaşi operaţie potrivit cerinţei dublei reprezentări.

Pentru exemplificarea structurii contului şi folosind explicaţia contabilă, se reia situaţia stocului de materii prime prezentat în Fig. 1.3.1.

Figura 1.3.1.

Contul „Materii prime”

DEBITCREDIT

Nr. op.	Data	Explicaţii	Sume	Nr. op.	Data	Explicaţii	Sume
0	01.01	Sold iniţial	100				
1	10.01	Furnizori	80	2	12.01	Chelt. cu	50
3	15.01	Furnizori	150	4	16.01	materiile prime Cheltuieli cu	200
5	20.01	Furnizori	60	6	23.01	materiile prime Cheltuieli cu	100
7	27.01	Furnizori	100	8	30.01	materiile prime Cheltuieli cu materiile prime	30
I RULAJ DEBITOR			390	I RULAJ CREDITOR			380

Scanned with OKEN Scanner

II TOTAL SUME DEBITOARE	490	II TOTAL SUME CREDITOARE	380
III		III SOLD FINAL DEBITOR	110
IV		IV TOTAL	490

Figura 4.2. Structura contului

4.3. Reguli de funcţionare a conturilor

Prin regulile de funcţionare a conturilor se stabileşte modul de debitare şi creditare a acestora, cu soldul iniţial şi cu modificările determinate de operaţiile economice şi financiare asupra elementelor pentru care se deschid conturile.

Respectarea regulilor de funcţionare a conturilor este condiţia de BAZĂ pentru înregistrarea corectă a operaţiilor economico-financiare în conturi.

Regulile de funcţionare a conturilor au ca punct de plecare bilanţul care constituie modelul dublei reprezentări a patrimoniului, ca trăsătură caracteristică fundamentală a metodei contabilităţii, şi din care derivă aplicarea unei alte trăsături de bază, şi anume dubla înregistrare, potrivit căreia are loc înregistrarea tuturor operaţiilor economice şi financiare în conturi. De asemenea, între cont şi bilanţ există o strânsă legătură care acţionează în sens dublu: de la bilanţ se porneşte la deschiderea conturilor la începutul perioadei de gestiune pe baza posturilor din bilanţ, iar la sfârşitul perioadei de gestiune apare legătura de la conturi la bilanţ, când datele din conturi servesc la completarea posturilor de bilanţ, deci la întocmirea bilanţului.

Pentru exemplificarea regulilor de funcţionare a conturilor se ia ca exemplu un bilanţ simplificat la începutul anului, pe baza căruia se deschid apoi conturile corespunzătoare în contabilitatea curentă. În schema combinată care urmează se prezintă atât deschiderea conturilor, cât şi înregistrarea operaţiilor economico-financiare, închiderea conturilor şi întocmirea bilanţului la sfârşitul anului, adică întregul flux informaţional contabil.

Tabel 4.1.

Bilanţ iniţial

ACTIV		PASIV	
Bunuri economice	Sume	Surse de finanţare	Sume
-Utilaje	1000	-Capital social	900
-Materii prime	500	-Rezerve	300
-Clienţi	200	-Furnizori	180
-Conturi curente la bănci	60	-Credite bancare pe termen scurt	300
-Casa	40	-Dividende de plată	120
TOTAL	1800	TOTAL	1800

Deschiderea conturilor ⟶

ACTIV — CONTA BILITATEA CURENTĂ — PASIV

D	„Utilaje”		C
Existențe de activ (sold inițial)	1000		
Rulaj	0	0	Rulaj
Total sume	1000	0	Total sume
		1000	Sold D

D	Capital social”		C
		900	Existențe de pasiv (sold inițial)
Rulaj	0	0	Rulaj
Total sume	1000	900	Total sume
Sold C	900		

D	Materii prime		C
Existențe de activ (sold inițial)	500		
Mărire (creșteri de activ)	200		
Rulaj	200	0	Rulaj
Total sume	700	0	Total sume
		700	Sold D

D	„Rezerve”		C
		300	Existențe de pasiv (sold inițial)
Rulaj	0	0	Rulaj
Total sume	0	300	Total sume
Sold C	300		

D	Clienți		C
Existențe de activ (sold inițial)	200	150	Micșorări (scăderi) de activ
Rulaj	0	150	Rulaj
Total sume	200	150	Total sume
		50	Sold D

D	Furnizori		C
Micșorări (scăderi) de pasiv	100	180	Existențe de pasiv (sold inițial)
		200	Mărire (creșteri) de pasiv
Rulaj	100	200	Rulaj
Total sume	200	380	Total sume
Sold C	280		

D	Conturi curente la bănci		C
Existențe de activ (sold inițial)	60		
Mărire (creșteri de activ)	150	150	Micșorări (scăderi) de activ
Rulaj	150	150	Rulaj
Total sume	210	150	Total sume
		50	Sold D

D	Credite bancare pe termen scurt		C
Micșorări (scăderi) de pasiv	100	300	Existențe de pasiv (sold inițial)
Rulaj	100	0	Rulaj
Total sume	100	300	Total sume
Sold C	200		

Scanned with OKEN Scanner

D	Casa		C
Existențe de activ (sold inițial)	40	30	Micșorări (scăderi) de activ
Rulaj	0	30	Rulaj
Total sume	40	30	Total sume
		10	Sold D

D	Dividende de plată		C
Micșorări (scăderi) de pasiv	30	120	Existențe de pasiv (sold inițial)
Rulaj	30	0	Rulaj
Total sume	30	120	Total sume
Sold C	90		

Conturi de Activ → ACTIV

ÎNTOCMIREA BILANȚULUI FINAL

Conturi de Pasiv → PASIV

Bilanț la sfârșitul anului

Bunuri economice	Sume	Surse de finanțare	Sume
Utilaje	100	Capital social	900
Materii prime	700	Rezerve	300
Clienți	50	Furnizori	280
Conturi curente la bănci	10	Credite bancare pe termen scurt	200
Casa	10	Dividende de plată	90
TOTAL	1770	TOTAL	1770

Fig. 4.3. Schema contabilă a fluxului informațional contabil

Din schema prezentată rezultă că toate conturile deschise pe baza elementelor din activ sunt conturi de activ, iar cele care se deschid pe baza elementelor din pasiv sunt conturi de pasiv. Înscrierea existențelor de activ și pasiv în conturi se face având în vedere circulația valorilor în sens unic, din activul bilanțului în debitul contului, și din pasivul bilanțului în creditul contului, așa cum reiese din schema prezentată.

Astfel, existențele de activ s-au înscris în stânga conturilor, adică în debit ca solduri inițiale, iar existențele de pasiv s-au înscris în dreapta conturilor, respectiv în credit ca solduri inițiale.

Aceasta constituie prima regulă de funcționare a conturilor și anume: Conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita și se debitează cu existențele inițiale de activ, iar conturile de pasiv încep prin a se credita și se creditează cu existențele inițiale de pasiv.

Operațiile economice și financiare care au loc în timpul exercițiului financiar produc modificări, atât asupra mijloacelor economice, cât și asupra surselor de finanțare. Aceste modificări se produc de fiecare dată în două sensuri: creșteri și micșorări.

Pentru a demonstra cum se înregistrează creșterile elementelor de activ și de pasiv, se presupune următoarea operație economică: se primește de la bancă un credit pe termen scurt în sumă de 500 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Această operaţie determină, pe de o parte, o creştere de activ la elementul „Conturi curente la bănci", care reprezintă creşterea disponibilităţilor băneşti din contul curent de la bancă cu 500 lei, adică de la 350 lei cât a fost existentul iniţial la 850 lei, iar pe de altă parte, concomitent şi cu aceeaşi sumă, o creştere de pasiv la elementul „Credite bancare pe termen scurt", care reprezintă creşterea datoriei faţă de bancă de la 120 lei la 620 lei, adică tocmai cu suma de 500 lei pentru care s-a efectuat operaţia respectivă.

Pentru înregistrarea acestei operaţii economice se utilizează conturile: „Conturi curente la bănci" şi „Credite bancare pe termen scurt". Înregistrarea creşterii de activ de 500 lei se va face în debitul contului „Conturi curente la bănci", adică în aceeaşi parte în care s-a înregistrat şi existentul iniţial, iar înregistrarea creşterii de pasiv de 500 lei se va face în creditul contului „Credite bancare pe termen scurt", adică în aceeaşi parte a contului în care s-a înregistrat şi existentul iniţial.

Din acest exemplu se desprinde cea de-a doua regulă de funcţionare a conturilor şi anume: conturile de activ se debitează cu majorările, creşterile elementelor de activ, iar conturile de pasiv se creditează cu majorările sau creşterile elementelor de pasiv.

Pentru a demonstra cum se înregistrează micşorările (diminuările) elementelor de activ şi de pasiv se ia următorul exemplu: se plătesc din disponibilul existent în cont la bancă obligaţiile faţă de furnizori în sumă de 300 lei. Această operaţie determină, pe de o parte, o scădere de activ la elementul „Conturi curente la bănci" care reprezintă micşorarea disponibilităţilor existente în cont la bancă cu 300 lei, iar pe de altă parte, concomitent şi cu aceeaşi sumă, o scădere de pasiv la elementul „Furnizori", care reprezintă micşorarea obligaţiilor întreprinderi faţă de furnizorii săi.

Pentru înregistrarea acestei operaţii se utilizează conturile: „Conturi curente la bănci" şi „Furnizori". Înregistrarea scăderii de active de 300 lei se face în creditul contului de activ „Conturi curente la bănci", adică în partea opusă celei în care s-a înregistrat existentul iniţial şi creşterile, iar înregistrarea diminuării de pasiv tot în valoare de 300 lei se va face în debitul contului „Furnizori", adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul iniţial şi creşterile.

Debitarea şi creditarea conturilor respective se operează în conturile deschise anterior.

Aceasta este şi cea de-a treia regulă de funcţionare a conturilor, care se va enunţa astfel: conturile de activ se creditează cu micşorările sau diminuările elementelor de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu micşorările sau diminuările elementelor de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

După înregistrarea în conturi a operațiilor economice de mai sus, precum și a altor operații care ar mai putea avea loc în cursul lunii, se poate stabili soldul final ca diferență între totalul sumelor mai mari și totalul sumelor mai mici. Acest sold va fi debitor pentru contul de activ „Conturi curente la bănci" și creditor pentru conturile de pasiv „Credite bancare pe termen scurt" și „Furnizori".

În activitatea practică totalul ieșirilor poate să fie nu numai mai mic, așa cum s-a menționat mai sus, dar și egal cu totalul rezultat din adunarea existentului cu intrările și atunci contul respectiv nu prezintă sold final, adică este soldat sau balansat. În nici un caz totalul micșorărilor, al ieșirilor, nu poate fi mai mare decât al existentului inițial plus intrările, adică creșterile, întrucât nu se poate micșora cu mai mult decât există.

Pe baza celor arătate mai sus se poate concluziona: conturile de activ au sold final debitor sau nu prezintă sold (sunt soldate), iar conturile de pasiv au sold final creditor sau nu prezintă sold (sunt soldate).

Sintetizând regulile de funcționare a conturilor prezentate mai sus în două reguli generale, una pentru conturile de activ și alta pentru conturile de pasiv, acestea pot fi enunțate astfel:

1) Conturile de activ încep prin a se debita și se debitează cu existentul și creșterile de activ și se creditează cu micșorările de activ, iar în final prezintă sold debitor sau nu prezintă sold.
2) Conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare și se creditează cu existentul inițial și creșterile de pasiv și se debitează cu micșorările de pasiv, iar în final au sold creditor sau nu prezintă sold.

Schema regulilor de funcționare a conturilor:

Debit	Conturi de activ		Credit
Existentul de activ (prima înregistrare)	xxx	Micșorările de activ	
Majorările de activ			
Soldul final			

Debit	Conturi de pasiv		Credit
Micșorări de pasiv	xxx	Existentul de pasiv (prima înregistrare)	
		Majorările de pasiv	
		Soldul final	

4.4. Gruparea conturilor după soldul pe care îl prezintă la un moment dat

În activitatea practică există și conturi care au un comportament variabil în ceea ce privește soldul final. După soldul pe care îl prezintă la sfârșitul perioadelor

de gestiune, conturile pot fi de două feluri: conturi monofuncționale și conturi bifuncționale.

Conturile monofuncționale sunt acelea care la sfârșitul perioadelor de gestiune prezintă un singur fel de sold, debitor sau creditor, ceea ce înseamnă că funcționează numai după regula de funcționare a conturilor de activ, sau numai după regula de funcționare a conturilor de pasiv.

Aceste conturi pot fi numai conturi de activ sau numai conturi de pasiv.

Conturile bifuncționale sunt acele conturi care la sfârșitul perioadei de gestiune prezintă fie sold debitor, fie sold creditor, ceea ce înseamnă că funcționează în anumite cazuri după regula conturilor de activ, iar în anumite cazuri după regula conturilor de pasiv. Deci aceste conturi nu au întotdeauna același fel de sold, numai debitor sau numai creditor, ci oscilează de la o perioadă la alta, având uneori caracterul de conturi de activ, iar alteori caracterul de conturi de pasiv. În funcție de soldul pe care îl prezintă la sfârșitul perioadei, ele se încadrează fie în categoria conturilor de activ, dacă au sold final debitor, fie în categoria conturilor de pasiv, dacă au sold final creditor.

4.5. Dubla înregistrare și corespondența conturilor

4.5.1. Dubla înregistrare

Dubla înregistrare este considerată un principiu de bază al contabilității, care presupune înregistrarea oricărei operații economice și financiare, oricât de simplă ar fi, în cel puțin două conturi, unul care se debitează și altul care se creditează.

Reflectarea operațiilor economice și financiare cu ajutorul bilanțului contabil se face prin modificarea a cel puțin două posturi, fie din aceeași parte a bilanțului, fie din ambele părți ale acestuia, concomitent și cu aceeași sumă. Întrucât posturilor din bilanț le corespund în contabilitatea curentă conturile, rezultă că reflectarea operațiilor respective în contabilitatea curentă se face cu ajutorul a cel puțin două conturi, fie ambele de activ, fie de pasiv, fie unul de activ și celălalt de pasiv. În concluzie, orice operație economică și financiară producând o dublă modificare în bilanț, va fi reflectată în contabilitatea curentă printr-o dublă înregistrare în conturi, concomitent și cu aceeași sumă.

4.5.2. Corespondența conturilor

Legătura reciprocă ce se stabilește între debitul unui cont și creditul altui cont, cu ocazia înregistrării operațiilor economice și financiare în contabilitate pe

Scanned with OKEN Scanner

baza dublei înregistrări poartă denumirea de corespondența conturilor, iar conturile utilizate se numesc conturi corespondente.

Corespondența conturilor se realizează pentru fiecare operație economică și financiară astfel:

- Numai pentru conturile de activ, când se înregistrează operații economice și financiare care generează modificări în structura activelor.
- Numai pentru conturile de pasiv, când se înregistrează operații economice și financiare care generează modificări în structura pasivelor.

Între conturile de activ și conturile de pasiv când se înregistrează operații economice și financiare care generează modificări atât în volumul activelor cât și în volumul pasivelor.

4.5.3. Exemplu de operațiuni privind corespondența conturilor

Operație ce provoacă modificări numai în activul bilanțului: se încasează de la un client în contul de disponibil suma de 400 lei.

Această operație determină o creștere de activ la elementul „Conturi curente la bănci", reprezentând pe de o parte o creștere a disponibilităților din contul curent, care se înregistrează în debitul contului „Conturi curente la bănci", și, pe de altă parte, o micșorare de activ la elementul „Clienți", care reprezintă o diminuare de creanță, ce se va oglindi în creditul contului „Clienți" astfel:

D	Conturi curente la bănci		C
Sold inițial	50		
Clienți	400		

D	Dividende de plată		C
Sold inițial	600	400	Conturi curente la bănci

Observăm că la înregistrarea acestei operații s-a stabilit corespondența între debitul contului „Conturi curente la bănci" și creditul contului „Clienți".

Operație economică care generează modificări numai în pasivul bilanțului: se încorporează din rezerve în capitalul social 200 lei.

Această operație determină o scădere a elementului de pasiv „Rezerve", reprezentând o diminuare a rezervelor, care se înregistrează în debitul contului „Rezerve" și în același timp operația determină o creștere a elementului de pasiv „Capital social", reprezentând o majorare a capitalului social ce se înregistrează în creditul contului „Capital social", astfel:

D	„Rezerve"		C
Capital social	200	600	Sold inițial

D	Dividende de plată		C
		500	Sold inițial
		200	Rezerve

Scanned with OKEN Scanner

În urma acestei înregistrări s-a stabilit corespondența între debitul contului „Rezerve" și creditul contului „Capital social".

Operație care determină modificări atât în volumul activelor cât și în volumul pasivelor: se plătește din contul curent o datorie față de furnizor în valoare de 300 lei.

D	Conturi curente la bănci		C
Sold inițial	560	300	Furnizori

D	Dividende de plată		C
Conturi curente la bănci	300	480	Sold inițial

Așa cum rezultă din operațiile prezentate mai sus, se poate deduce că orice operație economică și financiară se reflectă în contabilitatea curentă pe baza dublei înregistrări, concomitent și cu aceeași sumă, în cel puțin două conturi corespondente, și anume în debitul unui cont și în creditul altui cont, ambele conturi fiind fie de activ, fie de pasiv, ori unul de activ și celălalt de pasiv.

4.6. Analiza contabilă a operațiilor economice și financiare. Formula și articolul contabil

4.6.1. Analiza contabilă și etapele acesteia

Analiza contabilă constă în cercetarea pe bază de documente a fiecărei operații economice și financiare în parte, prin descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente și a părții acestora în care urmează să fie înregistrată operația economică respectivă, concomitent și cu aceeași sumă.

Analiza contabilă prezintă o importanță deosebită pentru munca practică de evidență, întrucât asigură înregistrarea operațiilor economice și financiare numai cu ajutorul acelor conturi care corespund conținutului lor economic. De aceea, orice operație economică și financiară consemnată într-un document, înainte de înregistrare trebuie să fie supusă analizei contabile.

Efectuarea analizei contabile presupune parcurgerea unor etape strict succesive:

Determinarea naturii operației. În această etapă se citește cu atenție documentul, stabilindu-se ce se înțelege prin operația în cauză, la ce se referă ea (încasare, plată, aprovizionare cu materii prime, obținerea de produse finite, etc.).

Determinarea influenței operației economice asupra patrimoniului. În această etapă se stabilește în care din patru tipuri de modificări ale patrimoniului se încadrează, după care se stabilește concret ce element patrimonial se modifică, în ce sens (creștere sau micșorare) și cu ce sumă.

Scanned with OKEN Scanner

Stabilirea conturilor corespondente. După ce în etapa precedentă s-a stabilit elementul patrimonial ce a suferit modificări, în această etapă se deduc conturile corespondente în care urmează să se înregistreze operația economică sau financiară.

Stabilirea părții conturilor corespondente - debit sau credit. Pe baza regulilor de funcționare a conturilor se stabilește partea conturilor corespondente - debit sau credit - în care urmează să se înregistreze operația analizată.

Întocmirea formulei contabile. La finalul analizei contabile, corespondența conturilor se redactează într-un anumit fel care se numește formulă contabilă.

Modul cum se efectuează analiza contabilă este exemplificat prin analiza contabilă a următoarei operații economice:

O unitate economică se aprovizionează de la furnizori cu materii prime în sumă de 50 lei, conform facturii nr. .....

Analiza contabilă

Etapa 1. Intrare de materii prime de la furnizori

Etapa 2. Are loc o operație economică care generează modificări în ambele părți ale bilanțului, și anume o creștere a activului, respectiv o creștere a stocului de materii prime cu 50 lei, concomitent cu o creștere a pasivului, respectiv a datoriei față de furnizori cu aceeași sumă.

Etapa 3. Conturile corespondente sunt: 301 „Materii prime" 401 „Furnizori"

Etapa 4. Contul 301 „Materii prime", fiind un cont de activ, se debitează cu suma de 50 lei întrucât are loc o creștere a stocului de materii prime. Contul 401 „Furnizori", fiind un cont de pasiv, se creditează cu suma de 50 lei, deoarece are loc o creștere a datoriilor față de furnizori.

Etapa 5. Formula contabilă

50	301	Materii prime	=	Furnizori	401	50

4.6.2. Formula și articolul contabil

Formula contabilă reprezintă modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operații economice și financiare în conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări sub formă de egalitate valorică. Formula contabilă se compune din următoarele părți: denumirea contului corespondent debitor, denumirea contului corespondent creditor și suma corespunzătoare operației ce face obiectul înregistrării. Legătura dintre conturile corespondente utilizate se face prin punerea semnului egalității (=), care arată interdependența și corelația reciprocă dintre ele, creată de înregistrarea în ambele conturi a aceleiași operații economice, stabilindu-se astfel

Scanned with OKEN Scanner

o egalitate valorică între conturile corespondente, care permite aşezarea faţă în faţă a acestora, unite prin semnul egalităţii.

Într-o formulă contabilă, contul care se debitează se aşează în stânga semnului egalităţii, deoarece debitul este în partea stângă a unui cont, iar contul care se creditează se aşează în partea dreaptă a semnului egalităţii, deoarece creditul este în partea dreaptă a unui cont.

Pentru reflectarea cronologică a operaţiilor economice şi financiare în conturi pe baza dublei înregistrări se utilizează articolul contabil. Articolul contabil se formează prin adăugarea la elementele formulei contabile a explicaţiei descriptive a operaţiei în cauză, adică a documentului justificativ care atestă înfăptuirea ei, precum şi a datei. De exemplu, pentru formula contabilă menţionată, articolul contabil se prezintă astfel:

13 august

50	301	Materii prime Intrat materii prime	= conform	„Furnizori” facturii nr.... din data de.....	401	50

Înregistrarea operaţiilor economico-financiare consemnate în documente în ordinea în care acestea au avut loc sub formă de articole contabile poartă denumirea de înregistrare cronologică.

În practică, această înregistrare cronologică se realizează cu ajutorul documentului de contabilitate denumit ‚Registrul-jurnal”, care se prezintă sub formă de fişe sau foi volante.

Înscrierea formulei contabile pe documentele primare poartă denumirea de contarea documentelor.

După ce au fost înregistrate în ordine cronologică în Registrul-Jurnal, operaţiile economice şi financiare sunt grupate pe conturi destinate după natura lor, şi se înregistrează sistematic în documentul de contabilitate denumit registrul „Carte-Mare”, care se prezintă sub formă de fişe deschise separat pentru fiecare cont al contabilităţii curente.

Înregistrările operaţiilor economico-financiare, după sfera de cuprindere a informaţiilor, sunt de două feluri: sintetice şi analitice.

Înregistrările contabile sintetice sunt acelea care se fac în conturile sintetice şi se caracterizează prin aceea că se exprimă numai în etalon valoric.

Înregistrările contabile analitice sunt acelea care se fac în conturile analitice şi care se caracterizează prin aceea că alături de etalonul valoric se utilizează uneori şi etalonul natural.

Scanned with OKEN Scanner

4.6.3. Clasificarea formulelor contabile

Formulele contabile sunt de mai multe feluri, fapt pentru care se impune clasificarea acestora în funcție de anumite criterii:

- În funcție de numărul conturilor corespondente din care este formată formula contabilă, aceasta poate fi: formulă contabilă simplă și formulă contabilă compusă.

Formula contabilă simplă este aceea în care corespondența se stabilește între un singur cont debitor și un singur cont creditor. Acest tip de formulă contabilă este specifică operațiunilor economice sau financiare care afectează concomitent numai două elemente patrimoniale din bilanț, fie ambele din activ, fie ambele din pasiv, fie unul de activ și celălalt de pasiv. Un astfel de exemplu este formula contabilă prezentată anterior.

Formula contabilă compusă este aceea în care corespondența se stabilește între un singur cont debitor și două sau mai multe conturi creditoare, sau între un singur cont creditor și două sau mai multe conturi debitoare. Ea este specifică acelor operații economice și financiare care modifică concomitent mai mult de două elemente patrimoniale din bilanț.

Pentru a exemplifica modul în care se stabilește corespondența conturilor între un singur cont debitor și mai multe conturi creditoare, sau între un singur cont creditor și mai multe conturi debitoare, prezentăm în continuare următoarele exemple:

Exemplul 1. O unitate economică achită obligația față de furnizori în sumă de 1.000 lei, astfel: 700 lei din disponibilul unității din contul curent, iar pentru diferența de 300 lei se acceptă o cambie.

Pe baza analizei contabile efectuată asupra acestei operații, se observă că este afectat un singur element de activ „Conturi curente la bănci" și două elemente de pasiv „Furnizori" și „Efecte de plătit", stabilindu-se următoarea formulă contabilă:

1000	„Furnizori"	=	%	1000
			„Conturi curente la bănci"	
			„Efecte de plătit"	

Semnul „%" reprezintă următoarele, adică se debitează contul „Furnizori" și se creditează următoarele conturi: „Conturi curente la bănci" și „Efecte de plătit", între care se stabilește egalitate.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 2. O întreprindere efectuează următoarele plăți din contul de disponibil de la bancă: impozit pe salarii pentru suma de 50 lei, contribuția la asigurările sociale în sumă de 65 lei și restituirea unui credit bancar pe termen scurt ajuns la scadență în sumă de 5.000 lei.

Pe baza analizei contabile efectuate, se observă că sunt afectate un singur element de activ „Conturi curente la bănci" și mai multe elemente de pasiv: „Impozit pe venituri de natura salariilor", „Asigurările sociale" și „Credite bancare pe termen scurt". Formula contabilă care se întocmește în acest caz este următoarea:

50	„Impozit pe venituri de natura salariilor"	=	„Conturi curente la bănci"	5115
65	„Asigurări sociale"			
5000	„Credite bancare pe termen scurt"			

- După scopul pentru care se întocmesc, formulele contabile sunt: formule contabile de înregistrare curentă și formule contabile de stornare.

Formulele contabile de înregistrare curentă sunt acele formule ce se întocmesc pentru înregistrarea operațiilor economico-financiare ce au loc în mod obișnuit, în mod curent. În cazul acestor formule, înscrierea sumelor se face de regulă în negru, de aceea se mai numesc și formule contabile de înregistrare în negru, iar sumele respective se adună între ele, atât în debitul cât și în creditul contului. La unele formule contabile de înregistrare curentă, înscrierea sumelor se face în roșu (sau negru, dar încadrate în chenar, ceea ce echivalează cu înscrierea în roșu) și au semnificația unor sume cu semnul (-), care se scad din sumele înscrise în negru, atât în debit cât și în credit. Ele se numesc formule contabile de înregistrare în roșu și servesc pentru înregistrarea unor operații curente cu caracter special, care au ca scop rectificarea prin scădere a valorii unor bunuri economice înregistrate anterior la prețuri sau costuri mai mari decât cele efective, în scopul aducerii lor la nivelul prețului sau costului efectiv, motiv pentru care se mai numesc și formule contabile rectificative.

Această situație se întâlnește la majoritatea categoriilor de stocuri din producție proprie, în special la produsele finite când acestea sunt înregistrate în momentul obținerii la preț standard sau prestabilit, iar la sfârșitul lunii când se calculează costul efectiv, trebuie să fie corectate și aduse la nivelul costului efectiv. Întrucât aceste prețuri sau costuri sunt în unele cazuri mai mari decât cele efective, se impune rectificarea lor la sfârșitul lunii cu suma înregistrată în plus, care pentru întreprindere reprezintă o diferență favorabilă deoarece costul efectiv este mai mic

Scanned with OKEN Scanner

decât prețul de înregistrare, operație ce se realizează cu ajutorul formulei contabile de înregistrare în roșu. În situația inversă, când costul sau prețul efectiv este mai mic decât prețul sau costul de înregistrare, diferența fiind nefavorabilă, rectificarea se face prin aceeași formulă contabilă, dar cu suma înregistrată în negru, deoarece trebuie să se adune la costul sau prețul înregistrat în timpul lunii (care a fost mai mic) pentru a ajunge la costul sau prețul efectiv.

Formulele contabile de stornare reprezintă o modalitate specifică contabilității de a corecta unele erori săvârșite anterior cu ocazia înregistrării în conturi a sumelor din operațiile economice și financiare care au avut loc în activitatea unității. Necesitatea efectuării unor asemenea formule este determinată de faptul că în conturi nu se admit corectări de sume înregistrate greșit prin ștergerea sau tăierea lor și înscrierea apoi a sumei corecte. După modul de înscriere a sumei în formulele contabile de stornare, acestea pot fi de două feluri, și anume: formule contabile de stornare în negru și formule contabile de stornare în roșu.

Stornarea în negru constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greșit prin inversarea ei, înscriind suma tot în negru și apoi se întocmește formula contabilă corectă.

Exemplu: O unitate economică se aprovizionează cu obiecte de inventar de la un furnizor în valoare de 520 lei. Formula contabilă a acestei operații s-a stabilit greșit la ambele conturi astfel:

520	„Mijloace fixe”	=	„Furnizori de investiții”	520

Ulterior, printr-o analiză contabilă atentă, se observă că formula contabilă întocmită este greșită, din care cauză se procedează la stornarea ei în negru, astfel:

520	„Furnizori de investiții”	=	„Mijloace fixe”	520

Într-o formă sistematică cele două înregistrări se prezintă astfel:

D	„Mijloace fixe”	C
520	înregistrare greșită	
	b) 520	
	înregistrare de stornare	
Rulaj 520	Rulaj	520
	Sold	0

D	„Furnizori de investiții”	C
		520
b) 520		
Rulaj 520	Rulaj	520
Sold 0		

După prezentarea în formă sistematică a celor două înregistrări, s-a calculat soldul conturilor prezentate mai sus şi se constată că sumele înregistrate anterior au fost anulate.

După anularea înregistrării efectuate greşit, se procedează la întocmirea formulei contabile corecte, astfel:

c)

520	„Obiecte de inventar”	=	„Furnizori”	520

În formă schematică această înregistrare se prezintă astfel:

D	„Mijloace fixe”	C	D	„Furnizori de investiții”	C
c) 520					c) 520
		înregistrare corectă			

Stornarea în roşu constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greşit, prin repetarea ei, dar cu suma înscrisă în roşu (sau în negru dar încadrată în chenar) şi apoi întocmirea formulei contabile corecte în negru. Pentru exemplificare se porneşte de la aceeaşi formulă contabilă efectuată anterior greşit, la stornarea în roşu (punctul a), care reprezintă în formă sistematică, astfel:

D	„Mijloace fixe”	C	D	„Furnizori de investiții”	C
a) 520					a) 520
		înregistrare greşită			
d) 520					d) 520
		înregistrare de stornare			
Rulaj 0					Rulaj 0
	Sold 0		Sold 0		

Se corectează apoi înregistrarea greşită prin repetarea formulei contabile iniţiale (punctul a), dar cu suma înscrisă în roşu (sau în negru dar încadrată în chenar), astfel:

d)

520	„Mijloace fixe”	=	Furnizori de imobilizări	520

Această formulă contabilă de stornare este reprezentată sub formă sistematică în conturile deschise mai sus, iar pentru a constata dacă înregistrarea efectuată anterior greşit a fost anulată, se stabileşte soldul conturilor care trebuie să fie zero.

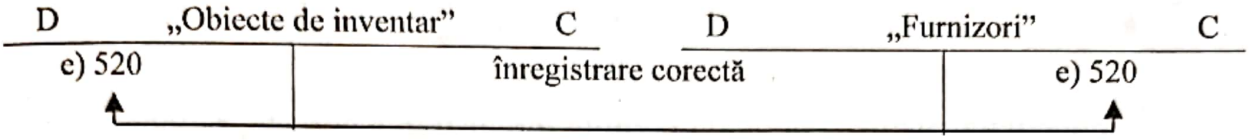
Se întocmeşte apoi formula contabilă corectă, astfel:

e)

520	„Obiecte de inventar”	=	„Furnizori”	520

Scanned with OKEN Scanner

Reprezentarea sistematică a acestei formule contabile este următoarea:



Din analiza comparativă a celor două modalităţi de efectuare a stornării (tabelul 4.2.) se constată că în ambele cazuri se ajunge la acelaşi sold final în conturi şi deci se atinge scopul propus, de corectare a înregistrărilor contabile eronate.

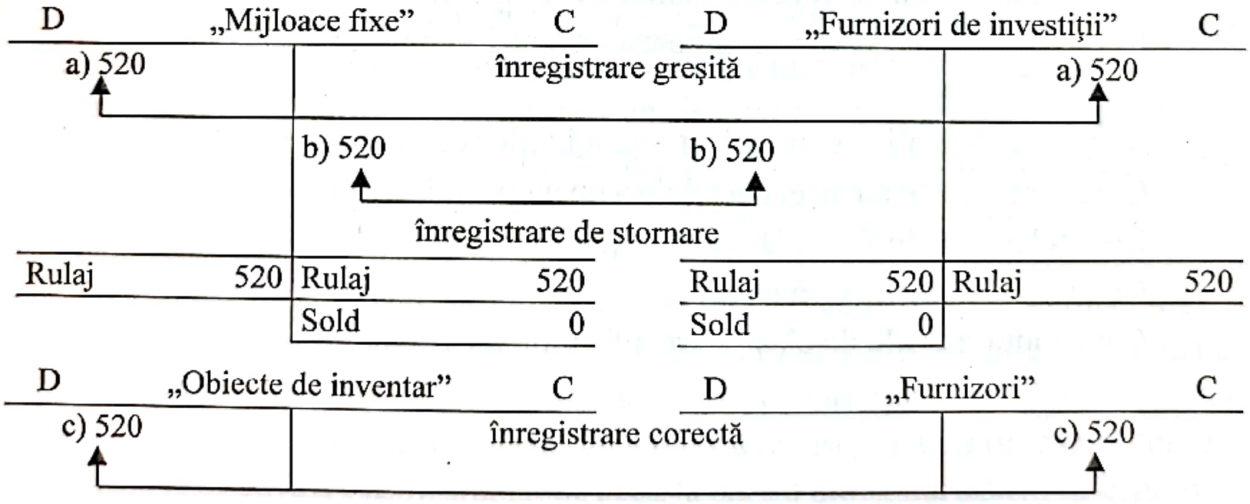
Stornarea în negru are însă dezavantajul faţă de stornarea în roşu deoarece duce, pe de o parte, la denaturarea rulajelor conturilor folosite, pe care le măreşte artificial cu sumele care în realitate nu corespund unor operaţii economice, ci unor operaţii de corectare, aşa cum este cazul conturilor „Mijloace fixe" şi „Furnizori de imobilizări" care prezintă atât rulaj debitor cât şi rulaj creditor de 520 lei, deşi în realitate rulajul lor este zero (cum se prezintă situaţia la stornarea în roşu), şi pe de altă parte, la stabilirea în anumite cazuri, a unor corespondenţe ireale între conturi.

Din aceste motive se recomandă folosirea stornării în roşu.

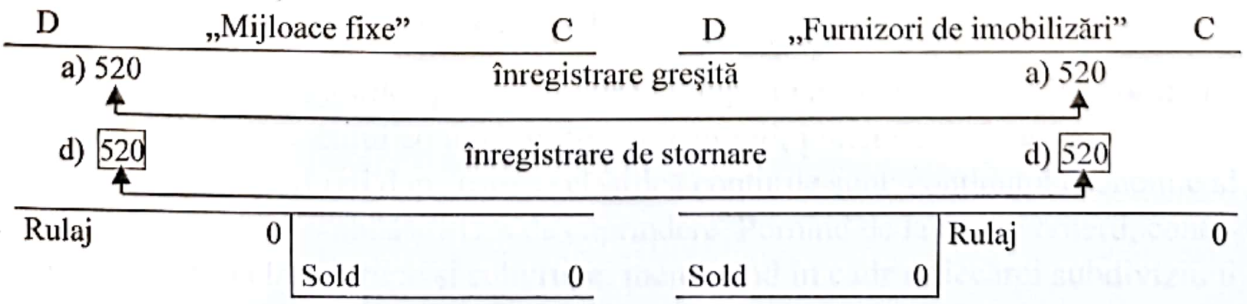
Tabel 4.2.

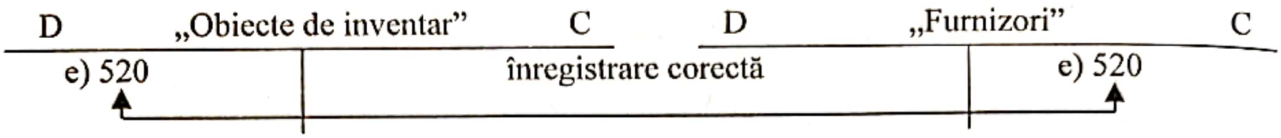
Schema comparativă a înregistrărilor de stornare
în ordine sistematică, în negru şi în roşu

Stornarea în negru



B. Stornarea în roşu





În concluzie, analiza contabilă permite înregistrarea corectă, raţională, ştiinţifică a operaţiilor economice şi financiare în conturi, şi nu în mod intuitiv, mecanic, motiv pentru care utilizarea ei este obligatorie.

4.7. Întrebări şi exerciţii de control

Definiţi noţiunea de cont şi conţinutul economic al contului.

Care sunt funcţiile contului?

Cum se prezintă schematic forma contului? Exemplificaţi.

Cum poate fi prezentată forma bilaterală a contului? Exemplificaţi.

Care sunt elementele ce formează structura contului? Definiţi toate aceste elemente.

Care sunt principalele reguli de funcţionare ale conturilor?

Cum se grupează conturile după soldul pe care îl prezintă la un moment dat?

Ce sunt conturile monofuncţionale?

În ce constă dubla înregistrare?

Definiţi noţiunea de corespondenţă a conturilor.

Ce modalitate de realizare a corespondenţei conturilor cunoaşteţi? Exemplificaţi.

În ce constă analiza contabilă a operaţiunilor economico-financiare?

Care sunt etapele analizei contabile a unei operaţii economice? Exemplificaţi.

Ce înţelegeţi prin formulă contabilă? Dar prin articol contabil?

Ce înseamnă a conta un document?

Care sunt criteriile de clasificare a formulelor contabile? Exemplificaţi.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL V
ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR

5.1. Clasificarea conturilor

5.1.1. Noţiunea, conţinutul şi importanţa clasificării

Clasificarea conturilor constă în sistematizarea conturilor potrivit caracteristicilor comune şi specifice ale acestora prin încadrarea lor în clase, grupe şi subgrupe de conturi, după anumite criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulţimea conturilor folosite în contabilitatea curentă.

Clasificarea conturilor are o importanţă deosebită din următoarele puncte de vedere:

- dă posibilitatea studierii sistematică şi generalizată, asigurând cunoaşterea legăturilor reciproce dintre ele;
- permite asimilarea cu uşurinţă a conţinutului economic şi a funcţiei contabile a conturilor;
- ajută la înţelegerea structurilor planurilor de conturi ale diferitelor ramuri de activitate;
- constituie un mijloc eficient de cunoaştere a obiectului contabilităţii.

Varietatea mare de conturi utilizate de contabilitatea curentă şi legăturile reciproce ce se stabilesc între ele pe baza dublei înregistrări şi a corespondenţei conturilor, care le face să funcţioneze ca un sistem unitar, cunoscut sub denumirea de sistemul conturilor, impune cu necesitate clasificarea lor pentru a crea posibilitatea studierii sistematice a acestora şi generalizării caracteristicilor comune.

În acest scop, conturile ca elemente componente ale sistemului respectiv, sunt supuse clasificării fiind încadrate într-un număr redus de clase, grupe şi subgrupe, ceea ce uşurează studierea şi însuşirea conţinutului economic şi al funcţiei contabile a acestora. De asemenea cunoscând particularităţile fiecărei clase, grupe şi subgrupe de conturi, se obţine o imagine clară asupra tuturor conturilor din diviziunea respectivă a clasificării, iar pe această bază a întregului sistem de conturi.

5.1.2. Criterii de clasificare a conturilor

Clasificarea conturilor poate fi realizată după mai multe criterii, fiecare dintre ele caracterizând sistemul conturilor dintr-un anumit punct de vedere.

Principalele criterii după care se clasifică conturile sunt: conţinutul economic al conturilor, funcţia contabilă şi sfera de cuprindere. Pornind de la aceste criterii, conturile se împart în clase, grupe şi subgrupe, menţinând în cadrul fiecărei subdiviziuni

Scanned with OKEN Scanner

același criteriu care permite o delimitare strictă a conturilor respective pe subdiviziunile clasificării.

După conținutul economic, conturile se împart în următoarele clase de conturi: clasa conturilor mijloacelor economice, clasa conturilor surselor economice și clasa conturilor în afara bilanțului. Aceste clase de conturi pun în evidență prin conținutul lor, toate componentele obiectului contabilității.

După funcția contabilă conturile se clasifică în: conturi de activ, conturi de pasiv și conturi bifuncționale. Practic această funcție se referă la felul în care conturile se debitează sau se creditează.

După sfera de cuprindere conturile sunt grupate în: conturi sintetice și conturi analitice.

Conturile sintetice sunt conturile de bază ale contabilității, cu ajutorul cărora se reflectă bunurile economice, procesele economice și sursele de finanțare ale acestora, în unitate, grupate după caracteristicile generale.

Conturile analitice, spre deosebire de conturile sintetice care înregistrează elementele patrimoniale grupate după caracteristicile lor generale, înregistrează elementele respective individualizate după însușirile specifice. Cu alte cuvinte, conturile analitice permit detalierea, adâncirea, dezvoltarea conturilor sintetice. La rândul ei, clasa conturilor analitice, în funcție de etalonul de evidență folosit, se împarte în două grupe astfel: grupa conturilor analitice valorice și grupa conturilor cantitativ-valorice.

Conturile analitice funcționează după aceleași reguli ca și conturile sintetice, deoarece în ambele categorii de conturi se înregistrează aceleași elemente patrimoniale și au deci același conținut economic.

În fiecare unitate patrimonială funcționează în paralel și în strânsă legătură, contabilitatea sintetică și contabilitatea analitică. Orice operație economică sau financiară înregistrată în contabilitatea analitică este reflectată și în contabilitatea sintetică.

Pentru formarea imaginii de ansamblu asupra sistemului de conturi, în tabelul următor se prezintă schema generală de clasificare a conturilor după conținutul economic.

Tabelul 5.1.

Schema de clasificare a conturilor

Clasa	Grupa	Subgrupa	Conturi sintetice	Funcția contabilă
0	1	2	3	4
1. Conturi de bilanț	1.1. Conturi de capitaluri	1.1.1. Conturi de capitaluri proprii	101 „Capital social” 104 „Prime legate de capital” 105 „Rezerve din reevaluare”	P P P

			106 „Rezerve” 117 „Rezultatul reportat” 121 „Rezultatul exercițiului”	P B B
		1.1.2. Conturi de provizioane pentru riscuri și cheltuieli	151 „Provizioane pentru riscuri și cheltuieli”	P
		1.1.3. Conturi de datorii pe termen lung	161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”	P
			162 „Credite bancare pe termen lung și mediu”	P
			168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”	P
	1.2. Conturi de active imobilizate	1.2.1. Conturi de imobilizări necorporale	201 „Cheltuieli de constituire” 203 „Cheltuieli de dezvoltare” 205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare” 207 „Fond comercial”	A A A A
		1.2.2. Conturi de imobilizări corporale	211”Terenuri” 212”Mijloace fixe”	A A
		1.2.3. Conturi de imobilizări financiare	261 „Titluri de participare deținute de filiale din cadrul grupului” 262 „Titluri de participare deținute de societăți din afara grupului” 267 „Creanțe imobilizate”	A A A
	1.3. Conturi de stocuri		301 „Materii prime” 302 „Materiale consumabile” 331 „Produse în curs de execuție” 345 „Produse finite” 371 „Mărfuri”	A A A A A
	1.4. Conturi de terți	1.4.1. Conturi de creanțe	411 „Clienți” 413 „Efecte de primit” 445 „Subvenții” 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” 461 „Debitori diverși”	A A A A A
		1.4.2. Conturi de datorii pe termen scurt	401 „Furnizori” 403 „Efecte de plată” 404 „Furnizori de imobilizări” 421 „Personal-salarii datorate”	P P P P

Scanned with OKEN Scanner

			431 „Asigurări sociale” 437 „Ajutor de şomaj” 441 „Impozit pe profit” 444 „Impozit pe salarii” 462 „Creditori diverşi”	B P P P P
	1.5. Conturi de trezorerie	1.5.1. Conturi de titluri de plasament	502 „Acţiuni proprii” 503 „Acţiuni” 506 „Obligaţiuni”	A A A
		1.5.2. Conturi de disponibilităţi băneşti	511 „valori de încasat” 512 „Conturi curente la bănci” 531 „Casa”	A B B
		1.5.3. Conturi de credite bancare pe termen scurt	519 „Credite bancare pe termen scurt” 518 „Bolnavi de plătit”	P P
	1.6. Conturi de regularizare		471 „Cheltuieli înregistrate în avans” 472 „Venituri înregistrate în avans”	A P
	1.7. Conturi rectificative	1.7.1. Conturi rectificative privind activele imobilizate	280”Amortizări privind imobilizările necorporale”	P
			281 „Amortizări privind imobilizările corporale”	P
			296”Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare”	P
		1.7.2. Conturi rectificative privind activele circulante	391 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime”	P
			393 „Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie”	P
			394 „Provizioane pentru deprecierea produselor”	P
			397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor”	P
			491 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi”	P
			496 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi”	P
			591 „ Provizioane pentru deprecierea investiţiilor financiare la societăţile din cadrul grupului”	P
2. Conturi de procese	2.1 Conturi de cheltuieli	2.1.1. Conturi de cheltuieli de exploatare	601 „Cheltuieli cu materiile prime 607 „ Cheltuieli privind mărfurile” 611 „Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile”	A A A

Scanned with OKEN Scanner

			641 „Cheltuieli cu salariile personalului” 658 „Alte cheltuieli de exploatare” 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele”	A A A
		2.1.2. Conturi de cheltuieli financiare	666„Cheltuieli privind dobânzile” 667„Cheltuieli privind sconturile acordate” 686„Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele”	A A A
		2.1.3. Conturi de cheltuieli extraordinare	671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare”	A
	2.2. Conturi de venituri	2.2.1. Conturi de venituri din exploatare	701 „Venituri din vânzarea produselor finite” 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 711 „Variaţia stocurilor” 722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale” 781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare”	P P P P
		2.2.2. Conturi de venituri financiare	766 „Venituri din dobânzi” 786 „Venituri financiare din provizioane”	P P
		2.2.3. Conturi de venituri extraordinare	771 „Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare”	P
3. Conturi în afara bilanţului	3.1. Conturi de ordine		8031 „Mijloace fixe luate cu chirie” 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare” 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”	- -
	3.2. Conturi de evidenţă		801 „Angajamente acordate” 802 „Angajamente primite” 8034 „Debitori scoşi din activ urmăriţi în continuare” 8035 „Debitori din amenzi şi penalizări pretinse”	- - - -
4. Conturi de gestiune	4.1. Conturi de decontări interne		901 „Decontări interne privind cheltuielile” 902 „ Decontări interne privind producţia obţinută” 903 „ Decontări interne privind diferenţele de preţ”	B B A

Scanned with OKEN Scanner

	4.2. Conturi de calculaţie		921 „Cheltuielile activităţii de bază” 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare” 923 „Cheltuieli indirecte de producţie” 924 „Cheltuieli generale de administraţie” 925 „Cheltuieli de desfacere”	A A A A A
	4.3. Conturi privind producţia obţinută		931 „Costul producţiei obţinute” 933 „Costul producţiei în curs de execuţie”	A A

5.2. Planul de Conturi General (PCG)

5.2.1. Definirea planului de conturi general

Planul de conturi reprezintă matricea întregului sistem de conturi în cadrul căruia fiecare cont, de diferite grade de cuprindere a elementelor patrimoniale, este delimitat printr-o denumire şi printr-un simbol cifric fiind încadrat într-o clasă şi grupă în raport cu un anumit criteriu de clasificare.

Potrivit Legii contabilităţii, obligaţia organizării şi conducerii contabilităţii proprii revine: regiilor autonome, societăţilor comerciale, societăţilor agricole, instituţiilor publice de subordonare centrală sau locală, unităţilor de asigurări sociale, altele decât cele de stat, asociaţiilor, fundaţiilor, organizaţiilor cooperaţiei meşteşugăreşti, organizaţiilor cooperaţiei de consum şi de credit, Băncii Naţionale a României şi societăţilor bancare, sindicatelor, unităţilor de cult şi altor organizaţii, precum şi celorlalte persoane care au dobândit personalitate juridică potrivit legii.

Planul de conturi general a fost conceput să se aplice numai pentru unităţile patrimoniale care desfăşoară activităţi economice.

Planul de conturi general conţine nouă clase de conturi simbolizate cu o cifră, grupe de conturi simbolizate cu două cifre, conturi sintetice de gradul I simbolizate cu trei cifre şi conturi sintetice de gradul II simbolizate cu patru cifre.

Conturile din clasele 1-7 sunt utilizate de contabilitatea financiară şi sunt obligatorii, iar cele din clasa a noua sunt utilizate de contabilitatea de gestiune şi nu sunt obligatorii ele pot fi adaptate şi completate de fiecare unitate patrimonială în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii.

În ţara noastră, începând cu anul 2003, soluţia adoptată este cea a planului general de conturi diferenţiat pe două structuri şi anume: plan de conturi de bază

Scanned with OKEN Scanner

și plan de conturi simplificat, soluție recomandată și de Uniunea Europeană prin Directiva a IV-a.

5.2.2. Planul de conturi general

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI, PROVIZIOANE, IMPRUMUTURI SI DATORII ASIMILATE				
10			CAPITAL SI REZERVE	
	101		Capital*3)	
		1011	Capital subscris nevărsat	(P)
		1012	Capital subscris vărsat	(P)
		1015	Patrimoniul regiei	(P)
		1016	Patrimoniul public*4)	(P)
		1017	Patrimoniul privat*5)	(P)
		1018	Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare	(P)
	103		Alte elemente de capitaluri proprii	
		1031	Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii	(P)
		1033	Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină*6)	(A/P)
		1038	Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării și alte elemente de capitaluri proprii*7)	(A/P)
	104		Prime de capital	
		1041	Prime de emisiune	(P)
		1042	Prime de fuziune/divizare	(P)
		1043	Prime de aport	(P)
		1044	Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni	(P)
	105		Rezerve din reevaluare	(P)
	106		Rezerve	
		1061	Rezerve legale	(P)
		1063	Rezerve statutare sau contractuale	(P)
		1068	Alte rezerve	(P)
	107		Diferențe de curs valutar din conversie*8)	(A/P)
	108		Interese care nu controlează*9)	

*3) În funcție de forma juridică a entității se înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.
*4) Acest cont mai apare doar la entitățile care nu au finalizat procedurile legale de transfer al bunurilor de natura patrimoniului public.
*5) Acest cont apare doar la entitățile care dețin, potrivit legii, bunuri de natura patrimoniului privat
*6) Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.
*7) Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.
*8) Acest cont apare numai in situațiile financiare anuale consolidate.
*9) Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

Scanned with OKEN Scanner

		1081	Interese care nu controlează - rezultatul exercițiului financiar	(A/P)
		1082	Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii	(A/P)
	109		Acțiuni proprii	
		1091	Acțiuni proprii deținute pe termen scurt	(A)
		1092	Acțiuni proprii deținute pe termen lung	(A)
		1095	Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă	(A)
11			REZULTATUL REPORTAT	
	117		Rezultatul reportat	
		1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	(A/P)
		1172	Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IAS, mai puțin IAS 29*10)	(A/P)
		1173	Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile	(A/P)
		1174	Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	(A/P)
		1175	Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	(P)
		1176	Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene	(A/P)*11)
12			REZULTATUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR	
	121		Profit sau pierdere	(A/P)
	129		Repartizarea profitului	(A)
14			CÂȘTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII	
	141		Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	
		1411	Câștiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii	(P)
		1412	Câștiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii	(P)
	149		Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	
		1491	Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii	(A)
		1495	Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute	(A)

*10) Acest cont apare doar la entitățile care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 și până la închiderea soldului acestui cont.
*11) În acest cont se evidențiază eventualele diferențe rezultate din dispozițiile tranzitorii cuprinse în prezentele reglementări, în condițiile prevăzute de acestea.

Scanned with OKEN Scanner

		1498	Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii	(A)
15			PROVIZIOANE	
	151		Provizioane	
		1511	Provizioane pentru litigii	(P)
		1512	Provizioane pentru garanții acordate clienților	(P)
		1513	Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea	(P)
		1514	Provizioane pentru restructurare	(P)
		1515	Provizioane pentru pensii și obligații similare	(P)
		1516	Provizioane pentru impozite	(P)
		1517	Provizioane pentru terminarea contractului de muncă	(P)
		1518	Alte provizioane	(P)
16			ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE	
	161		Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	
		1614	Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat	(P)
		1615	Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci	(P)
		1617	Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat	(P)
		1618	Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	(P)
	162		Credite bancare pe termen lung	
		1621	Credite bancare pe termen lung	(P)
		1622	Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență	(P)
		1623	Credite externe guvernamentale	(P)
		1624	Credite bancare externe garantate de stat	(P)
		1625	Credite bancare externe garantate de bănci	(P)
		1626	Credite de la trezoreria statului	(P)
		1627	Credite bancare interne garantate de stat	(P)
	166		Datorii care privesc imobilizările financiare	
		1661	Datorii față de entitățile afiliate	(P)
		1663	Datorii față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun	(P)
	167		Alte împrumuturi și datorii asimilate	(P)
	168		Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	
		1681	Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	(P)
		1682	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	(P)
		1685	Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate	(P)
		1686	Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun	(P)
		1687	Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate	(P)
	169		Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii	
		1691	Prime privind rambursarea obligațiunilor	(A)
		1692	Prime privind rambursarea altor datorii	(A)

Scanned with OKEN Scanner

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI				
20			IMOBILIZĂRI NECORPORALE	
	201		Cheltuieli de constituire	(A)
	203		Cheltuieli de dezvoltare	(A)
	205		Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	(A)
	206		Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	(A)
	207		Fond comercial	
		2071	Fond comercial pozitiv*12)	(A)
		2075	Fond comercial negativ	(P)
	208		Alte imobilizări necorporale	(A)
21			IMOBILIZĂRI CORPORALE	
	211		Terenuri şi amenajări de terenuri	(A)
		2111	Terenuri	
		2112	Amenajări de terenuri	
	212		Construcţii	(A)
	213		Instalaţii tehnice şi mijloace de transport	
		2131	Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)	(A)
		2132	Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare	(A)
		2133	Mijloace de transport	(A)
	214		Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale	(A)
	215		Investiţii imobiliare	(A)
	216		Active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	(A)
	217		Active biologice productive	(A)
22			IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE	
	223		Instalaţii tehnice şi mijloace de transport în curs de aprovizionare	(A)
	224		Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale în curs de aprovizionare	(A)
	227		Active biologice productive în curs de aprovizionare	(A)
23			IMOBILIZĂRI ÎN CURS	
	231		Imobilizări corporale în curs de execuţie	(A)
	235		Investiţii imobiliare în curs de execuţie	(A)
26			IMOBILIZĂRI FINANCIARE	
	261		Acţiuni deţinute la entităţile afiliate	(A)
	262		Acţiuni deţinute la entităţi asociate	(A)
	263		Acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun	(A)

*12) Acest cont apare, de regulă, în situaţiile financiare anuale consolidate.

Scanned with OKEN Scanner

	264		Titluri puse în echivalență*13)	(A)
	265		Alte titluri imobilizate	(A)
	266		Certificate verzi amânate	(A)
	267		Creanțe imobilizate	
		2671	Sume de încasat de la entitățile afiliate	(A)
		2672	Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entitățile afiliate	(A)
		2673	Creanțe față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun	(A)
		2674	Dobânda aferenta creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun	(A)
		2675	Împrumuturi acordate pe termen lung	(A)
		2676	Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung	(A)
		2677	Obligațiuni achiziționate cu ocazia emisiunilor efectuate de terți	(A)
		2678	Alte creanțe imobilizate	(A)
		2679	Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate	(A)
	269		Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	
		2691	Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate	(P)
		2692	Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități asociate	(P)
		2693	Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități controlate în comun	(P)
		2695	Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare	(P)
28			AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE	
	280		Amortizări privind imobilizările necorporale	
		2801	Amortizarea cheltuielilor de constituire	(P)
		2803	Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	(P)
		2805	Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare	(P)
		2806	Amortizarea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	(P)
		2807	Amortizarea fondului comercial*14)	(P)
		2808	Amortizarea altor imobilizări necorporale	(P)
	281		Amortizări privind imobilizările corporale	
		2811	Amortizarea amenajărilor de terenuri	(P)
		2812	Amortizarea construcțiilor	(P)
		2813	Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	(P)
		2814	Amortizarea altor imobilizări corporale	(P)
		2815	Amortizarea investițiilor imobiliare	(P)

*13) Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.
*14) Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.

Scanned with OKEN Scanner

		2816	Amortizarea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	(P)
		2817	Amortizarea activelor biologice productive	(P)
29			AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR	
	290		Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	
		2903	Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare	(P)
		2905	Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare	(P)
		2906	Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	(P)
		2908	Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale	(P)
	291		Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale	
		2911	Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri	(P)
		2912	Ajustări pentru deprecierea construcţiilor	(P)
		2913	Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor şi mijloacelor de transport	(P)
		2914	Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale	(P)
		2915	Ajustări pentru deprecierea investiţiilor imobiliare	(P)
		2916	Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale	(P)
		2917	Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive	(P)
	293		Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie	
		2931	Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie	(P)
		2935	Ajustări pentru deprecierea investiţiilor imobiliare în curs de execuţie	(P)
	296		Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	
		2961	Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate	(P)
		2962	Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun	(P)
		2963	Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate	(P)
		2964	Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entităţile afiliate	(P)
		2965	Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun	(P)
		2966	Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung	(P)
		2968	Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate	(P)

Scanned with OKEN Scanner

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI SI PRODUCTIE IN CURS DE EXECUTIE				
30			STOCURI DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE	
	301		Materii prime	(A)
	302		Materiale consumabile	
		3021	Materiale auxiliare	(A)
		3022	Combustibili	(A)
		3023	Materiale pentru ambalat	(A)
		3024	Piese de schimb	(A)
		3025	Seminţe şi materiale de plantat	(A)
		3026	Furaje	(A)
		3028	Alte materiale consumabile	(A)
	303		Materiale de natura obiectelor de inventar	(A)
	308		Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale	(A/P)
32			STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE	
	321		Materii prime în curs de aprovizionare	(A)
	322		Materiale consumabile în curs de aprovizionare	(A)
	323		Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare	(A)
	326		Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare	(A)
	327		Mărfuri în curs de aprovizionare	(A)
	328		Ambalaje în curs de aprovizionare	(A)
33			PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE	
	331		Produse în curs de execuţie	(A)
	332		Servicii în curs de execuţie	(A)
34			PRODUSE	
	341		Semifabricate	(A)
	345		Produse finite	(A)
	346		Produse reziduale	(A)
	347		Produse agricole	(A)
	348		Diferenţe de preţ la produse	(A/P)
35			STOCURI AFLATE LA TERŢI	
	351		Materii şi materiale aflate la terţi	(A)
	354		Produse aflate la terţi	(A)
	356		Active biologice de natura stocurilor aflate la terţi	(A)
	357		Mărfuri aflate la terţi	(A)
	358		Ambalaje aflate la terţi	(A)
36			ACTIVE BIOLOGICE DE NATURA STOCURILOR	
	361		Active biologice de natura stocurilor	(A)
	368		Diferenţe de preţ la active biologice de natura stocurilor	(A/P)
37			MĂRFURI	
	371		Mărfuri	(A)
	378		Diferenţe de preţ la mărfuri	(A/P)

Scanned with OKEN Scanner

38			AMBALAJE	
	381		Ambalaje	(A)
	388		Diferențe de preț la ambalaje	(A/P)
39			AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE	
	391		Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	(P)
	392		Ajustări pentru deprecierea materialelor	
		3921	Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile	(P)
		3922	Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar	(P)
	393		Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție	(P)
	394		Ajustări pentru deprecierea produselor	
		3941	Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor	(P)
		3945	Ajustări pentru deprecierea produselor finite	(P)
		3946	Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale	(P)
		3947	Ajustări pentru deprecierea produselor agricole	(P)
	395		Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți	
		3951	Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți	(P)
		3952	Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți	(P)
		3953	Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți	(P)
		3954	Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți	(P)
		3955	Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terți	(P)
		3956	Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terți	(P)
		3957	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți	(P)
		3958	Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți	(P)
	396		Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor	(P)
	397		Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	(P)
	398		Ajustări pentru deprecierea ambalajelor	(P)
CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI				
40			FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE	
	401		Furnizori	(P)
	403		Efecte de plătit	(P)
	404		Furnizori de imobilizări	(P)
	405		Efecte de plătit pentru imobilizări	(P)
	408		Furnizori - facturi nesosite	(P)
	409		Furnizori - debitori	
		4091	Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor	(A)
		4092	Furnizori - debitori pentru prestări de servicii	(A)
		4093	Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	(A)

Scanned with OKEN Scanner

		4094	Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	(A)
41			CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE	
	411		Clienți	
		4111	Clienți	(A)
		4118	Clienți incerți sau în litigiu	(A)
	413		Efecte de primit de la clienți	(A)
	418		Clienți - facturi de întocmit	(A)
	419		Clienți - creditori	(P)
42			PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE	
	421		Personal - salarii datorate	(P)
	423		Personal - ajutoare materiale datorate	(P)
	424		Prime reprezentând participarea personalului la profit*15)	(P)
	425		Avansuri acordate personalului	(A)
	426		Drepturi de personal neridicate	(P)
	427		Reținere din salarii datorate terților	(P)
	428		Alte datorii și creanțe în legătura cu personalul	
		4281	Alte datorii în legătură cu personalul	(P)
		4282	Alte creanțe în legătură cu personalul	(A)
43			ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE	
	431		Asigurări sociale	
		4311	Contribuția unității la asigurările sociale	(P)
		4312	Contribuția personalului la asigurările sociale	(P)
		4313	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	(P)
		4314	Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	(P)
	437		Ajutor de șomaj	
		4371	Contribuția unității la fondul de șomaj	(P)
		4372	Contribuția personalului la fondul de șomaj	(P)
	438		Alte datorii și creanțe sociale	
		4381	Alte datorii sociale	(P)
		4382	Alte creanțe sociale	(A)
44			BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE	
	441		Impozitul pe profit/venit	
		4411	Impozitul pe profit	(P)
		4418	Impozitul pe venit*16)	(P)
	442		Taxa pe valoarea adăugată	
		4423	TVA de plată	(P)
		4424	TVA de recuperat	(A)

*15) Se utilizează atunci când există baza legală pentru acordarea acestora.

*16) Se utilizează pentru evidențierea impozitului pe venitul microîntreprinderilor, definite conform legii.

Scanned with OKEN Scanner

		4426	TVA deductibilă	(A)
		4427	TVA colectată	(P)
		4428	TVA neexigibilă	(A/P)
	444		Impozitul pe venituri de natura salariilor	(P)
	445		Subvenţii	
		4451	Subvenţii guvernamentale	(A)
		4452	Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii	(A)
		4458	Alte sume primite cu caracter de subvenţii	(A)
	446		Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	(P)
	447		Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate	(P)
	448		Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului	
		4481	Alte datorii faţă de bugetul statului	(P)
		4482	Alte creanţe privind bugetul statului	(A)
45			GRUP ŞI ACŢIONARI/ASOCIAŢI	
	451		Decontări între entităţile afiliate	
		4511	Decontări între entităţile afiliate	(A/P)
		4518	Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate	(A/P)
	453		Decontări cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun	
		4531	Decontări cu entităţile asociate şi entităţile controlate	
		4538	Dobânzi aferente decontărilor cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun	(A/P)
	455		Sume datorate acţionarilor/asociaţilor	
		4551	Acţionari/Asociaţi - conturi curente	(P)
		4558	Acţionari/Asociaţi - dobânzi la conturi curente	(P)
	456		Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul	(A/P)
	457		Dividende de plată	(P)
	458		Decontări din operaţiuni în participaţie	
		4581	Decontări din operaţiuni în participaţie - pasiv	(P)
		4582	Decontări din operaţiuni în participaţie - activ	(A)
46			DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI	
	461		Debitori diverşi	(A)
	462		Creditori diverşi	(P)
47			CONTURI DE SUBVENŢII, REGULARIZARE ŞI ASIMILATE	
	471		Cheltuieli înregistrate în avans	(A)
	472		Venituri înregistrate în avans	(P)
	473		Decontări din operaţiuni în curs de clarificare	(A/P)
	475		Subvenţii pentru investiţii	
		4751	Subvenţii guvernamentale pentru investiţii	(P)
		4752	Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii	(P)
		4753	Donaţii pentru investiţii	(P)

Scanned with OKEN Scanner

		4754	Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	(P)
		4758	Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții	(P)
	478		Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți	(P)
48			DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII	
	481		Decontări între unitate și subunități	(A/P)
	482		Decontări între subunități	(A/P)
49			AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR	
	491		Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	(P)
	495		Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații	(P)
	496		Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși	(P)
CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE				
50			INVESTIȚII PE TERMEN SCURT	
	501		Acțiuni deținute la entitățile afiliate	(A)
	505		Obligațiuni emise și răscumpărate	(A)
	506		Obligațiuni	(A)
	507		Certificate verzi primite	(A)
	508		Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	
		5081	Alte titluri de plasament	(A)
		5088	Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament	(A)
	509		Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt	
		5091	Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate	(P)
		5092	Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt	(P)
51			CONTURI LA BĂNCI	
	511		Valori de încasat	
		5112	Cecuri de încasat	(A)
		5113	Efecte de încasat	(A)
		5114	Efecte remise spre scontare	(A)
	512		Conturi curente la bănci	
		5121	Conturi la bănci în lei	(A)
		5124	Conturi la bănci în valută	(A)
		5125	Sume în curs de decontare	(A)
	518		Dobânzi	
		5186	Dobânzi de plătit	(P)
		5187	Dobânzi de încasat	(A)
	519		Credite bancare pe termen scurt	
		5191	Credite bancare pe termen scurt	(P)
		5192	Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență	(P)
		5193	Credite externe guvernamentale	(P)
		5194	Credite externe garantate de stat	(P)
		5195	Credite externe garantate de bănci	(P)

Scanned with OKEN Scanner

		5196	Credite de la Trezoreria Statului	(P)
		5197	Credite interne garantate de stat	(P)
		5198	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	(P)
53			CASA	
	531		Casa	
		5311	Casa în lei	(A)
		5314	Casa în valută	(A)
	532		Alte valori	
		5321	Timbre fiscale şi poştale	(A)
		5322	Bilete de tratament şi odihnă	(A)
		5323	Tichete şi bilete de călătorie	(A)
		5328	Alte valori	(A)
54			ACREDITIVE	
	541		Acreditive	
		5411	Acreditive în lei	(A)
		5414	Acreditive în valută	(A)
		542	Avansuri de trezorerie*17)	(A)
58			VIRAMENTE INTERNE	
	581		Viramente interne	(A/P)
59			AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE	
	591		Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate	(P)
	595		Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate	(P)
	596		Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor	(P)
	598		Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate	(P)
CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI				
60			CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE	
	601		Cheltuieli cu materiile prime	
	602		Cheltuieli cu materialele consumabile	
		6021	Cheltuieli cu materialele auxiliare	
		6022	Cheltuieli privind combustibilii	
		6023	Cheltuieli privind materialele pentru ambalat	
		6024	Cheltuieli privind piesele de schimb	
		6025	Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat	
		6026	Cheltuieli privind furajele	
		6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile	
	603		Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	
	604		Cheltuieli privind materialele nestocate	

*17) În acest cont vor fi evidenţiate şi sumele acordate prin sistemul de carduri.

Scanned with OKEN Scanner

	605		Cheltuieli privind energia și apa	
	606		Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor	
	607		Cheltuieli privind mărfurile	
	608		Cheltuieli privind ambalajele	
	609		Reduceri comerciale primite	
61			CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI	
	611		Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	
	612		Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	
	613		Cheltuieli cu primele de asigurare	
	614		Cheltuieli cu studiile și cercetările	
	615		Cheltuieli cu pregătirea personalului	
62			CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI	
	621		Cheltuieli cu colaboratorii	
	622		Cheltuieli privind comisioanele și onorariile	
	623		Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	
	624		Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal	
	625		Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări	
	626		Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	
	627		Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	
	628		Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	
63			CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE	
	635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	
64			Cheltuieli cu personalul	
	641		Cheltuieli cu salariile personalului	
	642		Cheltuieli cu avantajele în natura și tichetele acordate salariaților	
		6421	Cheltuieli cu avantajele în natura acordate salariaților	
		6422	Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților	
	643		Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii	
	644		Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit	
	645		Cheltuieli privind asigurările și protecția socială	
		6451	Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale	
		6452	Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	
		6453	Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	
		6455	Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările de viață	
		6456	Cheltuieli privind contribuția unității la fondurile de pensii facultative	
		6457	Cheltuieli privind contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate	

Scanned with OKEN Scanner

		6458	Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	
65			ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE	
	652		Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător	
	654		Pierderi din creanţe şi debitori diverşi	
	655		Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale	
	658		Alte cheltuieli de exploatare	
		6581	Despăgubiri, amenzi şi penalităţi	
		6582	Donaţii acordate	
		6583	Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital	
		6586	Cheltuieli reprezentând transferuri şi contribuţii datorate în baza unor acte normative speciale*18)	
		6587	Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente similare	
		6588	Alte cheltuieli de exploatare	
66			CHELTUIELI FINANCIARE	
	663		Pierderi din creanţe legate de participaţii	
	664		Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate	
		6641	Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	
		6642	Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate	
	665		Cheltuieli din diferenţe de curs valutar monetare exprimate în valută*19)	
		6652	Diferenţe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia neta într-o entitate străină	
	666		Cheltuieli privind dobânzile	
	667		Cheltuieli privind sconturile acordate	
	668		Alte cheltuieli financiare	
68			CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE	
	681		Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere	
		6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	
		6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	
		6813	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	
		6814	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	
		6817	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial	

*18) În acest cont se evidenţiază cheltuielile reprezentând transferuri şi contribuţii datorate în baza unor acte normative speciale, altele decât cele prevăzute de Codul fiscal.

*19) În acest cont nu se înregistrează diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină.

Scanned with OKEN Scanner

	686		Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru pierdere de valoare	
		6861	Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor	
		6863	Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	
		6864	Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante	
		6868	Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor şi a altor datorii	
69			CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE	
	691		Cheltuieli cu impozitul pe profit	
	698		Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus*20)	
CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI				
70			CIFRA DE AFACERI NETĂ	
	701		Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole şi a activelor biologice de natura stocurilor	
		7015	Venituri din vânzarea produselor finite	
		7017	Venituri din vânzarea produselor agricole	
		7018	Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor	
	702		Venituri din vânzarea semifabricatelor	
	703		Venituri din vânzarea produselor reziduale	
	704		Venituri din servicii prestate	
	705		Venituri din studii şi cercetări	
	706		Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	
	707		Venituri din vânzarea mărfurilor	
	708		Venituri din activităţi diverse	
	709		Reduceri comerciale acordate	
71			VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE	
	711		Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	
	712		Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuţie	
72			VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI	
	721		Venituri din producţia de imobilizări necorporale	
	722		Venituri din producţia de imobilizări corporale	
	725		Venituri din producţia de investiţii imobiliare	
74			VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE	
	741		Venituri din subvenţii de exploatare	
		7411	Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri*21)	

*20) Se utilizează conform reglementărilor legale.
*21) Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri.

Scanned with OKEN Scanner

		7412	Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale	
		7413	Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe	
		7414	Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului	
		7415	Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţie socială	
		7416	Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare	
		7417	Venituri din subvenţii de exploatare în caz de calamităţi şi alte evenimente similare	
		7418	Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată	
		7419	Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri	
75			ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE	
	754		Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi	
	755		Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale	
	758		Alte venituri din exploatare	
		7581	Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi	
		7582	Venituri din donaţii primite	
		7583	Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital	
		7584	Venituri din subvenţii pentru investiţii	
		7588	Alte venituri din exploatare	
76			VENITURI FINANCIARE	
	761		Venituri din imobilizări financiare	
		7611	Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate	
		7612	Venituri din acţiuni deţinute la entităţi asociate	
		7613	Venituri din acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun	
		7615	Venituri din alte imobilizări financiare	
	762		Venituri din investiţii financiare pe termen scurt	
	764		Venituri din investiţii financiare cedate	
		7641	Venituri din imobilizări financiare cedate	
		7642	Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate	
	765		Venituri din diferenţe de curs valutar	
		7651	Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută*22)	
		7652	Diferenţe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia neta într-o entitate străină	
	766		Venituri din dobânzi	
	767		Venituri din sconturi obţinute	
	768		Alte venituri financiare	

*22) În acest cont nu se înregistrează diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia neta într-o entitate străină.

Scanned with OKEN Scanner

78			VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE	
	781		Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind de exploatare	
		7812	Venituri din provizioane	
		7813	Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	
		7814	Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	
		7815	Venituri din fondul comercial negativ	
	786		Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare	
		7863	Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	
		7864	Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante	
CLASA 8 - CONTURI SPECIALE				
80			CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI	
	801		Angajamente acordate	
		8011	Giruri şi garanţii acordate	
		8018	Alte angajamente acordate	
	802		Angajamente primite	
		8021	Giruri şi garanţii primite	
		8028	Alte angajamente primite	
	803		Alte conturi în afara bilanţului	
		8031	Imobilizări corporale luate cu chirie	
		8032	Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare	
		8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie	
		8034	Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare	
		8035	Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă	
		8036	Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	
		8037	Efecte scontate neajunse la scadenţă	
		8038	Bunuri primite în administrare, concesiune şi cu chirie	
		8039	Alte valori în afara bilanţului	
	805		Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadenţă	
		8051	Dobânzi de plătit	
		8052	Dobânzi de încasat*23)	
	806		Certificate de emisii de gaze cu efect de seră	
	807		Active contingente	
	808		Datorii contingente	
	809		Creanţe preluate prin cesionare	
89			BILANŢ	
	891		Bilanţ de deschidere	

*23) Acest cont se foloseşte de către entităţile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing.

Scanned with OKEN Scanner

	892		Bilanţ de închidere	
CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE*24)				
90			DECONTĂRI INTERNE	
	901		Decontări interne privind cheltuielile	
	902		Decontări interne privind producţia obţinută	
	903		Decontări interne privind diferenţele de preţ	
92			CONTURI DE CALCULAŢIE	
	921		Cheltuielile activităţii de bază	
	922		Cheltuielile activităţilor auxiliare	
	923		Cheltuieli indirecte de producţie	
	924		Cheltuieli generale de administraţie	
	925		Cheltuieli de desfacere	
93			COSTUL PRODUCŢIEI	
	931		Costul producţiei obţinute	
	933		Costul producţiei în curs de execuţie	

5.3. Analiza şi funcţionarea sistemului de conturi

5.3.1. Conturile de capitaluri

5.3.1.1. Conţinutul şi structura capitalului propriu

Capitalul propriu este partea din capital pusă la dispoziţia unităţii de către proprietari: întreprinzători individuali, asociaţi sau acţionari şi aparţine de drept proprietarilor, deci nu este exigibil (rambursabil). Capitalul propriu este completat de capitalul străin care provine de la terţi şi care este rambursabil, adică devine exigibil la un anumit termen. Capitalul propriu împreună cu capitalul exigibil pe termen lung formează capitalul permanent al unităţii.

În capitalul propriu se mai cuprind şi unele resurse neexigibile, create de întreprindere pe parcurs, din rezultatele obţinute, cum sunt: primele legate de capital, rezervele, rezultatul reportat, subvenţiile, profitul nerepartizat şi provizioanele.

Pentru constituirea şi formarea capitalului unei societăţi comerciale sunt necesare mijloacele materiale şi băneşti care sunt aduse de către asociaţi şi acţionari sub formă de aport la societate. Aportul reprezintă valoarea pe care aceştia se angajează să o aducă la societate. Aportul la societate poate fi în natură, sub forma diferitelor categorii de bunuri de natura imobilizărilor şi a activelor circulante materiale, şi în bani, în numerar sau în cont la bancă, conform statutului şi contractului de societate.

*24) Pentru organizarea contabilităţii de gestiune, folosirea conturilor din această clasă este opţională.

Scanned with OKEN Scanner

5.3.1.2. Conturile de capitaluri proprii

Această grupă de conturi cuprinde toate conturile care evidențiază sursele proprii de finanțare permanentă, concretizate în: aportul acționarilor (asociaților) la capitalul societății cu ocazia constituirii ei, cât și pe parcursul desfășurării activității acesteia; rezultatul obținut sub formă de profit din activitatea desfășurată și alte elemente de capitaluri proprii (subvenții de la buget) precum și mișcarea capitalurilor proprii.

Conturile din această grupă, din punct de vedere al funcției contabile, sunt conturi de pasiv. Se creditează la constituirea capitalurilor proprii prin aportul în natură și/sau în numerar al proprietarilor, în calitate de investitori, prin capitalizarea profitului realizat în exercițiul anterior destinat creșterii capitalului; prin încorporarea în capitalul social al primelor legate de capital, a rezervelor destinate creșterii capitalului social, prin transformarea obligațiunilor în acțiuni, etc.

Se debitează cu micșorarea capitalurilor proprii, prin rambursarea capitalului social către asociați, prin acoperirea pierderilor din capitalurile proprii și prin anularea acțiunilor proprii răscumpărate.

Soldul conturilor este creditor și evidențiază capitalurile proprii delimitate ca surse permanente de finanțare sau cu o durată mai mare de un an.

Mecanismul de funcționare a capitalurilor proprii este evidențiat în următoarele exemple:

La înființarea unei societăți comerciale, pe acțiuni se înregistrează subscrierea la capitalul social al acțiunilor în valoare totală de 500 lei

Operația de subscriere a capitalului social produce o creștere a dreptului de creanță asupra acționarilor (+A) reflectată în debitul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul", și concomitent, constituirea capitalului social (+P) reflectată în contul 1011 „Capital subscris nevărsat" prin următoarea formulă:

500	456	„Decontări cu asociații privind capitalul"	=	1011	„Capital subscris nevărsat"	500

Se varsă în contul de la bancă acțiunile subscrise. Operația determină o creștere a disponibilului din contul de la bancă (+A), oglindită în debitul contului 512 „Conturi curente la bănci" și, concomitent, o micșorare a creanței asupra acționarilor (-A), reflectată în creditul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul, astfel:

500	512	„Conturi curente la bănci"	=	456	„Decontări cu asociații privind capitalul"	500

Scanned with OKEN Scanner

3. Se înregistrează trecerea capitalului din categoria „capital subscris nevărsat" la categoria „capital subscris vărsat". Această operație economică produce o diminuare în pasiv la elementul capital subscris nevărsat (-P) reflectată în debitul contului 1011 „Capital subscris nevărsat" și, concomitent și cu aceeași sumă, o majorare tot în pasiv, la elementul capital subscris vărsat (+P) reflectată în creditul contului 1012 „Capital subscris vărsat", astfel:

500	1011	„Capital subscris nevărsat"	=	1012	„Capital subscris nevărsat"	500

4. Adunarea generală a acționarilor hotărăște rambursarea către acționari a unei părți din capitalul social în sumă de 200 lei.

a) Operația determină o reducere a capitalului social subscris (-P) care se înregistrează în debitul contului 101 „Capital social" și o creștere a datoriei față de acționari (+P), înregistrată în creditul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul". Formula contabilă este următoarea: 1012 = 456 200 lei

b) se înregistrează achitarea obligației de rambursare către acționari, astfel:

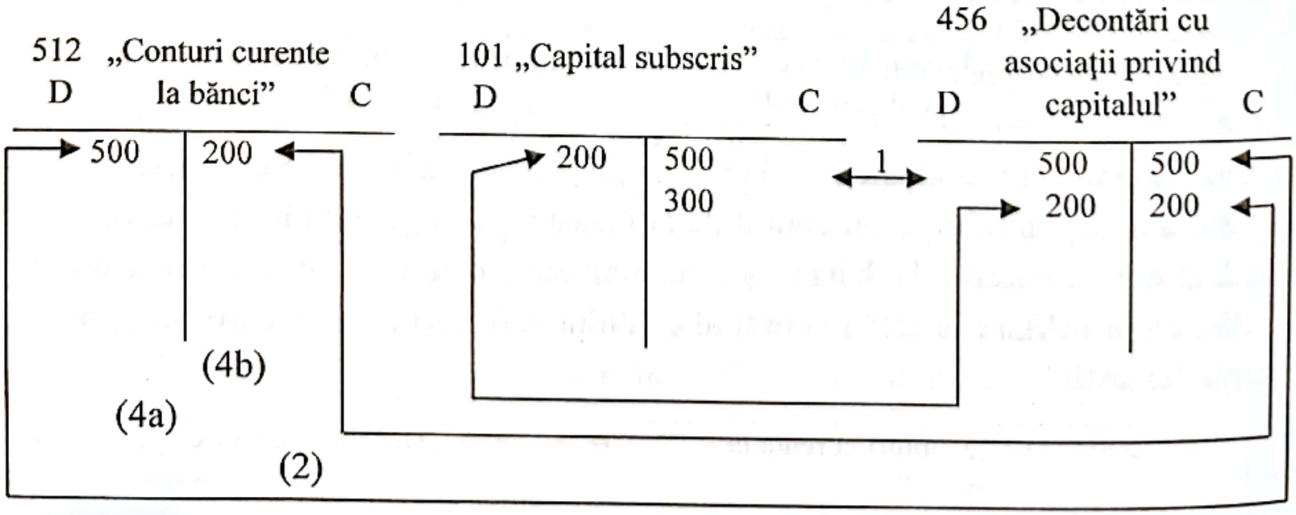
200	456	„Decontări cu asociații privind capitalul"	=	512	„Conturi curente la bănci"	200

5. Se încorporează în capitalul social rezerve în valoare de 300 lei. Operația produce o creștere a capitalului social (+P), reflectată în creditul contului 101 „Capital social" și o micșorare a rezervelor (-P) înregistrată în debitul contului 106 „Rezerve".

Formula contabilă a acestei operații economice este următoarea:

200	106	„Rezerve"	=	101	„Capital social"	200

Schematic, înregistrările de mai sus se prezintă astfel:



D	106 „Rezerve”	C
	300 | 400	

(5)

5.3.1.3. Conturile de provizioane pentru riscuri și cheltuieli

Provizioanele sunt o rezervă care se constituie pe seama cheltuielilor și este destinată acoperirii riscurilor latente, posibile ca urmare a deprecierii elementelor patrimoniale. Acestea se constituie într-un exercițiu financiar, urmând a fi utilizate în exercițiile viitoare. După funcția contabilă sunt conturi de pasiv. Se creditează cu valoarea provizioanelor constituite pe seama cheltuielilor și se debitează cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor constituite. Soldul contului este creditor și reprezintă provizioanele pentru riscuri și cheltuieli constituite.

Conturile privind provizioanele se dezvoltă pe feluri, în funcție de natura și scopul pentru care au fost constituite (litigii, amenzi și penalități, garanții acordate clienților, cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții, etc.).

Exemple:

1. În exercițiul N se constituie provizioane pentru litigii, probabile de plătit în exercițiul N+1 în valoare de 1.000 lei. Operația determină o creștere a cheltuielilor privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli (+A), înregistrate în debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele” și concomitent, se constituie provizion ca sursă de finanțare (+P), reflectată în creditul contului 151 „Provizioane pentru riscuri și cheltuieli”, astfel:

100	618	„Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”	=	151	„Provizioane pentru riscuri și cheltuieli”	1000

Prin închiderea contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele” prin contul 121 „Profit și pierdere”, efectul acestor cheltuieli este preluat de rezultatul exercițiului N când s-a produs angajarea lor.

2. În exercițiul N+1 s-au plătit efectiv din contul de la bancă cheltuieli privind litigiile în sumă de 800 lei. Operația determină o creștere a cheltuielilor privind litigiile (+A), reflectată în debitul contului 658 „Alte cheltuieli de exploatare”, și, în același timp, o micșorare a disponibilului din contul de la bancă (-A), reflectată în creditul contului 512 „Conturi curente la bănci”, astfel:

800	658	„Alte cheltuieli de exploatare”	=	512	„Conturi la bănci”	1000

Scanned with OKEN Scanner

3. Cheltuiala devenind exigibilă, provizionul devine fără obiect şi se diminuează pe seama veniturilor. Operaţia determină o micşorare a provizioanelor (-P), reflectată în debitul contului 151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli", şi, concomitent, o creştere a veniturilor din provizioane (+P), reflectată în creditul contului 781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare", astfel:

1000	151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"		=		781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"	1000

Schematic, aceste înregistrări cronologice se prezintă astfel:

781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"	
D	C
	1000

151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	
D	C
1000	1000

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"	
D	C
1000	

512 „Conturi curente la bănci"	
D	C
1200	800

658 „Alte cheltuieli de exploatare"	
D	C
800	

Astfel, prin intermediul provizionului, influenţa cheltuielilor cu litigiile plătite în exerciţiul N+1, asupra rezultatului, este anulată:

5.3.1.4. Conturile de datorii pe termen lung sau capital străin

Din capitalul permanent al întreprinderii, alături de capitalul propriu fac parte şi împrumuturile şi datoriile pe termen lung. Capitalul străin cuprinde următoarele elemente: împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni şi primele de rambursare a acestora, creditele bancare pe termen lung şi mediu, datorii legate de participaţii, dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate, prime privind rambursarea obligaţiunilor.

Datoriile fiind elemente de pasiv, conturile asociate au funcţie contabilă de pasiv. Ele se creditează cu datoriile create faţă de terţi şi se debitează la decontarea datoriilor. Soldul creditor reprezintă datoriile în curs de decontare.

Exemple:

Se înregistrează subscrierea publică a 1.000 obligaţiuni cu valoare nominală de 0,2 lei bucata, în vederea obţinerii unui împrumut. Această operaţie economică generează o majorare a obligaţiei privind împrumutul subscris (+P), evidenţiată în creditul contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni" şi o creştere la

Scanned with OKEN Scanner

valoarea de emisie a creanței asupra unei terțe persoane (debitor) care a subscris obligațiunile (+A), reflectată în debitul contului 461 „Debitori diverși". Formula contabilă este următoarea:

200	461	„Debitori diverși"	=	161	„Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"	200

Se primește împrumutul, respectiv se încasează valoarea obligațiunilor emise, prin depunerea directă în contul de la bancă. Operația determină o creștere a disponibilităților din contul de la bancă (+A), reflectată în debitul contului 512 „Conturi curente la bănci", și o micșorare a creanței asupra debitorului (-A), reflectată în creditul contului 461 „Debitori diverși", prin următoarea formulă:

200	512	„Conturi curente la bănci"	=	461	„Debitori diverși"	200

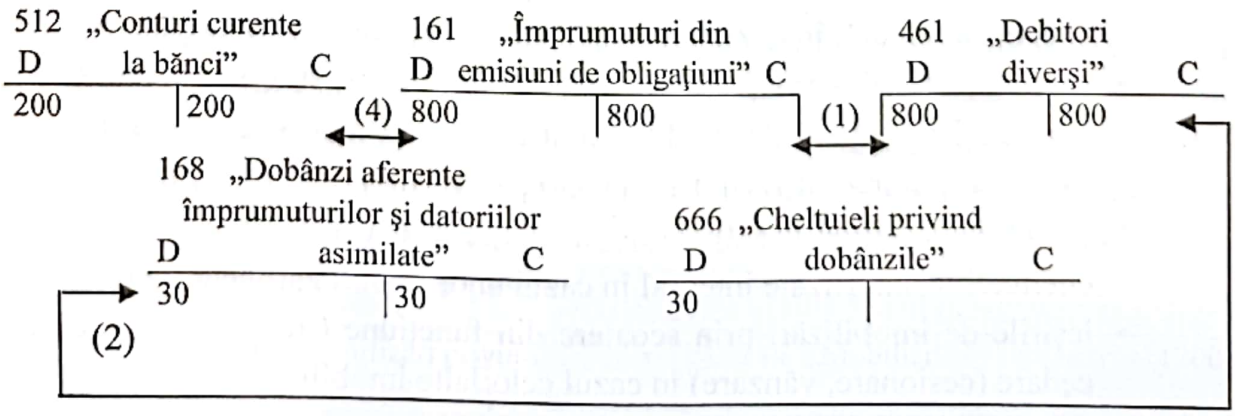
3. Pentru împrumutul din emisiunea de obligațiuni se plătește o dobândă de 15%/an. Operația determină o creștere a cheltuielilor privind dobânda (+A), înregistrată în debitul contului 666 „Cheltuieli privind dobânzile" și concomitent și cu aceeași sumă o creștere a datoriei din dobânzi (+P) înregistrată în creditul contului 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate", astfel:

30	666	„Cheltuieli privind dobânzile"	=	168	„Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate"	200

4. La scadență se rambursează împrumutul. Operația determină o micșorare a datoriei (-P) reflectată în debitul contului 162 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni", și o micșorare a disponibilităților bănești (-A) reflectată în creditul contului 512 „Conturi curente la bănci", astfel:

200	162	„Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"	=	512	„Conturi la bănci"	200

Prezentarea sistematică a înregistrărilor de mai sus se face astfel:



5.3.2. Conturile de active imobilizate

Activele imobilizate reprezintă bunuri sau valori destinate să servească o perioadă îndelungată, mai mare de un an, în activitatea unității patrimoniale, care nu se consumă la prima utilizare.

Se împart în trei grupe:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

Contabilitatea imobilizărilor se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 2 „Conturi de imobilizări" din planul general de conturi.

Fiind conturi bilanțiere, conturile de active imobilizate furnizează informații de cunoaștere și control gestional asupra situației patrimoniului. Prin soldul lor asigură informația de inventar pentru completarea bilanțului contabil.

La intrarea în patrimoniu activele imobilizate se înregistrează la valoarea de intrare pentru mijloacele fixe cumpărate; costul de producție pentru mijloacele fixe produse în unitatea patrimonială sau construite; valoarea de utilitate prin care se înțelege valoarea estimată la înscrierea în activ, ținând seama de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici similare sau apropiate, pentru mijloacele fixe obținute prin donații cu titlu gratuit și cele dobândite ca aport în natură al asociaților; valoarea nominală corespunzătoare stării de lichiditate din momentul angajării tranzacțiilor pentru creanțele imobilizate.

Conturile de active imobilizate au funcție contabilă de activ.

În debit aceste conturi înregistrează:

- cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea persoanei juridice; brevetele, licențele, mărcile comerciale și alte valori similare achiziționate, realizate pe cont propriu sau primite cu titlu gratuit în cazul imobilizărilor necorporale;
- intrările de bunuri imobile prin achiziție, construcție sau producție proprie și aport în natură, în cazul imobilizărilor corporale;
- valoarea titlurilor financiare achiziționate sau investite în capitalul altor întreprinderi, depozitele de disponibil pe termen lung și creanțele imobilizate, în cazul imobilizărilor financiare.

În creditul conturilor de active imobilizate se înregistrează:

- cheltuielile amortizate integral în cazul unor imobilizări necorporale;
- ieșirile de imobilizări prin scoatere din funcțiune (lichidare, casare) sau cedare (cesionare, vânzare) în cazul celorlalte imobilizări.

Scanned with OKEN Scanner

Soldul debitor reflectă valoarea contabilă de intrare a activelor imobilizate aflate în patrimoniul unității.

Pentru exemplificarea modului de funcționare a activelor imobilizate vom da câteva exemple:

1. Unitatea patrimonială achiziționează mobilier de la un furnizor, cost de achiziție 1.200 lei. Această operație produce modificări în volumul activelor și pasivelor, respectiv o creștere a valorii mobilierului (+A), reflectată în debitul contului 214 „Mobilier" și o constituire a datoriei față de furnizor (+P), reflectată în creditul contului 404 „Furnizori de imobilizări", astfel:

1200	214	„Mobilier"	=	404	„Furnizori de imobilizări"	200

2. Se înregistrează amortizarea aferentă pentru primul an de funcționare știind că durata normală de funcționare este de 6 ani. Amortizarea anuală calculată este de 200 lei. Operația determină o creștere a cheltuielilor privind amortizările (+A), reflectată în debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele" și, totodată, o creștere a amortizării mobilierului ca sursă de finanțare a valorii acestuia (+P), înregistrată în creditul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale", prin următoarea formulă contabilă:

200	681	„Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	=	281	„Amortizări privind amortizările corporale"	200

După primul an de utilizare a mobilierului, în contul 214 „Mobilier" rămâne înregistrată valoarea de intrare de 1.200 lei, deși prin utilizarea lui valoarea mobilierului se depreciază.

Valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă neamortizată după primul an de utilizare este de 1.000 lei (1.200-200).

În următorii 5 ani de utilizare se calculează și se înregistrează amortizarea prin aceeași formulă contabilă. Deci după șase ani de folosire a mobilierului, acesta este complet amortizat.

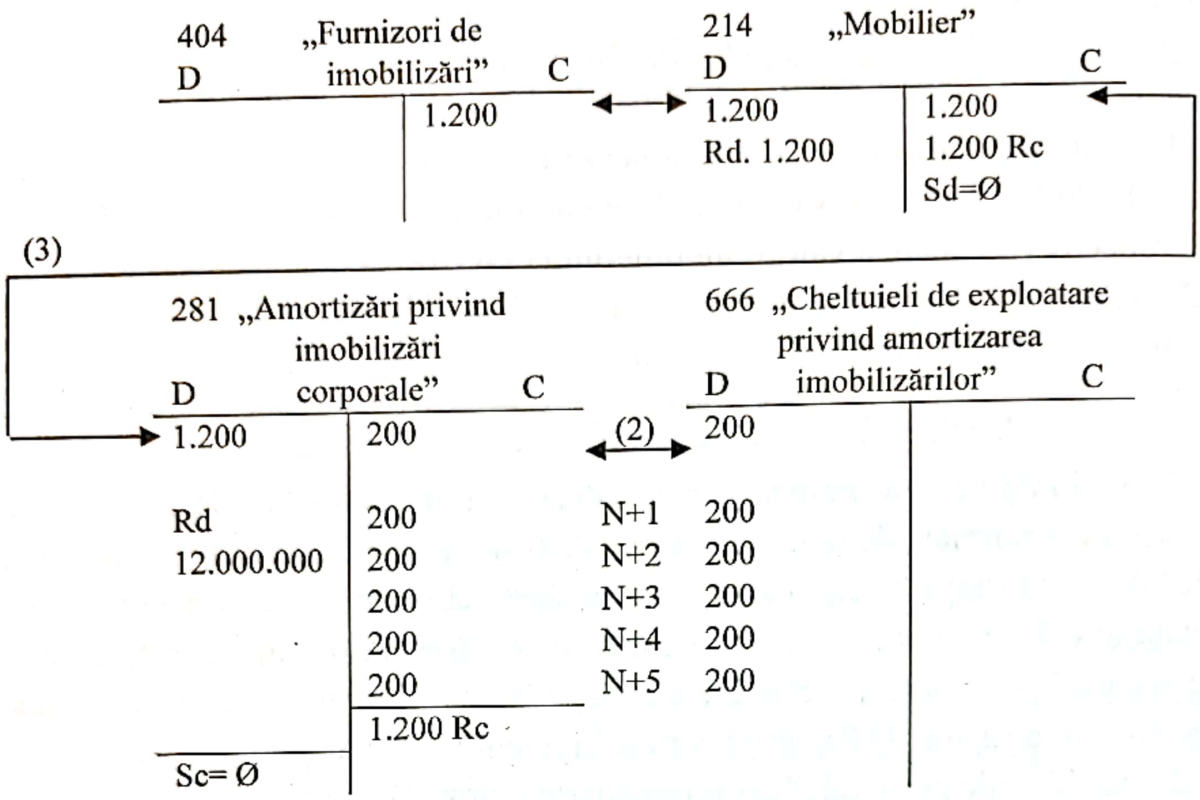
3. Se înregistrează scoaterea din folosință a mobilierului care este complet amortizat și a cărui valoare de intrare (de înregistrare) este de 1.200 lei.

Această operație determină o diminuare a valorii mobilierului (-A), reflectată în creditul contului 214 „Mobilier", și totodată o scădere a amortizării privind imobilizările corporale (-P), reflectată în debitul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale", astfel:

1200	281	„Amortizări privind amortizările corporale"	=	214	„Mobilier"	1200

Scanned with OKEN Scanner

După aceste înregistrări situaţia în conturi se prezintă astfel:



4. Dacă după primul an de utilizare mobilierul s-ar fi vândut, se produceau următoarele modificări:

a) Pentru valoarea contabilă amortizată de 200 lei, se înregistrează o micşorare a amortizării (-P) în debitul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”, iar pentru partea neamortizată de 1.000 lei, o creştere a cheltuielilor privind activele cedate (ieşite) (+A), reflectată în debitul contului 658 „Alte cheltuieli de exploatare”. În echivalenţă cu cele două modificări, are loc o micşorare a valorii contabile a mobilierului vândut (-A), reflectată în creditul contului 214 „Mobilier”, formula contabilă fiind următoarea:

200	281	„Amortizări privind amortizările corporale”	=	214 „Mobilier”	1200
1000	658	„Alte cheltuieli de exploatare”			

b) Pentru preţul de vânzare se înregistrează o creştere a creanţei asupra debitorului din vânzări (+A) înregistrată în debitul contului 461 „Debitori diverşi”, şi concomitent, o creştere a venitului realizat prin vânzare (+P), reflectată în creditul contului 758 „Alte venituri din exploatare”, astfel:

1000	461	„Debitori diverşi”	=	758 „Alte venituri din exploatare”	1000

Reflectarea înregistrărilor de mai sus, în acest caz se prezintă astfel:404 „Furnizori de D imobilizări" C

404 „Furnizori de imobilizări"	
D	C
	1.200

214 „Mobilier"	
D	C
1.200	200
	1.000

281 „Amortizările privind imobilizările corporale"	
D	C
200	200

758 „Alte venituri din exploatare"	
D	C
	1.000

461 „Debitori diverşi"	
D	C
1.000	

681 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	
D	C
200	

658 „Alte cheltuieli de exploatare"	
D	C
1.000	

Dacă mobilierul s-ar fi casat după primul an de funcţionare, valoarea rămasă de amortizat s-ar fi înregistrat în debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele". Spre deosebire de imobilizările corporale care se amortizează, imobilizările financiare nu formează obiectul amortizării.

Exemple:

1. O societate achiziţionează titluri de participare în valoare de 200 lei, care se plătesc integral prin bancă.

a) Operaţia determină creşterea valorii titlurilor de participare (+A), înregistrată în debitul contului 261 „Titluri de participare" şi, totodată, creşte datoria faţă de furnizorul de imobilizări (+P), care se reflectă în creditul contului 404 „Furnizori de imobilizări", prin următoarea formulă contabilă:

200	261 „Titluri de participare"	=	404 „Furnizori de imobilizări"	1000

b) În momentul plăţii titlurilor de participare se produce o micşorare a datoriei faţă de furnizorul de imobilizări (-P), reflectată în debitul contului 404 „Furnizori de imobilizări" şi o diminuare a disponibilului din contul bancar (-A), înregistrată în creditul contului 512 „Conturi curente la bănci", astfel:

200	404 „Furnizori de imobilizări"	=	512 „Conturi curente la bănci"	200

2. Se cesionează titluri de participare prin vânzare la bursa de valori, în sumă de 120 lei, valoarea de înregistrare a acestora fiind de 100 lei. Încasarea se face ulterior.

Scanned with OKEN Scanner

a) Această operaţie determină o creştere a cheltuielilor privind activele cedate (+A) înregistrate în debitul contului 664 „Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate" şi, totodată, o diminuare a valorii titlurilor de participare (-A), evidenţiată în creditul contului 261 „Titluri de participare", astfel:

100	664	„Cheltuieli privind investiţiile financiare cedat"	=	261	„Titluri de participare"	100

b) Preţul de vânzare al titlurilor de participare se înregistrează în creditul contului 764 „Venituri din investiţiile financiare cedate" şi în debitul contului 461 „Debitori diverşi", astfel:

404 „Furnizori de imobilizări"		261 „Titluri de participare"		664 „Cheltuieli privind Investiţiile financiare cedate"	
D	C	D	C	D	C
200	200	200	200	100	200

512 „Conturi curente la bănci"		764 „Venituri din investiţiile financiare cedate"		681 „Debitori diverşi"	
D	C	D	C	D	C
300	20		120	120	

5.3.3. Conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie

Stocurile reprezintă ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul unităţii patrimoniale destinate a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie, fie a fi consumate la prima utilizare. Conturile din această grupă sunt conturi de bilanţ şi furnizează informaţii de cunoaştere şi control gestionar privind situaţia şi mişcarea stocurilor şi comenzilor în curs de execuţie.

La intrarea în patrimoniu stocurile şi producţia în curs de execuţie se înregistrează la costul de achiziţie pentru bunurile procurate din afară, şi la cost de producţie pentru stocurile obţinute din producţie proprie.

Conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie au funcţie contabilă de activ. Se debitează cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea unităţii patrimoniale prin achiziţionare de la furnizor, realizate din producţie proprie sau alte surse, şi se creditează cu valoarea stocurilor ieşite din gestiune prin consum, vânzare sau alte destinaţii. Soldul debitor reprezintă valoarea stocurilor aflate în sold la sfârşitul exerciţiului financiar.

Pentru înregistrarea stocurilor în contabilitate a fost destinată clasa a 3-a de conturi, denumită „Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie". Contabilitatea analitică a stocurilor se organizează pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor pe grupe

Scanned with OKEN Scanner

sau subgrupe de conturi. Modul de funcționare al acestor conturi este prezentat în următoarele exemple:

1. Unitatea patrimonială achiziționează pe credit comercial materiale consumabile de la furnizori în valoare de 250 lei. Operația determină o creștere a valorii stocului de materiale consumabile (+A), evidențiată în debitul contului 302 „Materiale consumabile" și o creștere a datoriei față de furnizori (+P), înregistrată în creditul contului 401 „Furnizori". Formula contabilă este următoarea:

250	302	„Materiale combustibile"	=	401	„Furnizori"	250

2. Se înregistrează consumul de materiale consumabile în valoare de 150 lei. Această operație determină o creștere a cheltuielilor cu materialele consumabile (+A), reflectată în debitul contului 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile", și, concomitent, o micșorare a valorii stocului de materiale consumabile reflectată în creditul contului 302 „Materiale consumabile", prin următoarea formulă contabilă:

150	602	„Cheltuieli cu materiale consumabile"	=	302	„Materiale consumabile"	150

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor economice de mai sus se prezintă astfel:

401			302			602		
D	„Furnizori"	C	D	„Materiale" consumabile	C	D	„Cheltuieli cu materiale consumabile"	C
	250		250		150	150		

5.3.4. Conturile de terți

Contabilitatea relațiilor întreprinderii cu terții se organizează în scopul evidențierii drepturilor (creanțelor) și a obligațiilor (datoriilor) întreprinderii cu clienții, furnizorii, salariații, statul, asigurările sociale, alte persoane fizice și juridice. Contabilitatea creanțelor și a obligațiilor evidențiază operațiile patrimoniale referitoare la livrările de bunuri, lucrări executate și servicii prestate, precum și alte operațiuni economico-financiare.

Atât creanțele cât și datoriile întreprinderii se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală, consemnată în documente. Contabilitatea creanțelor și datoriilor se ține pe categorii ale acestora, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică în parte.

Scanned with OKEN Scanner

5.3.4.1. Conturile de creanțe

Creanțele reprezintă valorile economice constatate temporar de titularul de patrimoniu față de alte persoane fizice și juridice de la care urmează să primească un echivalent valoric. Întrucât furnizează informații de reflectare și control privind mărimea elementelor patrimoniale delimitate sub forma creanțelor, sunt conturi de bilanț. Conturile de creanțe au funcție contabilă de activ.

În debitul acestor conturi se înregistrează constituirea creanțelor asupra terților privind bunurile vândute, efectele comerciale primite, avansurile acordate, etc., și se creditează la decontarea creanțelor prin încasare sau anulare. Soldul debitor reprezintă drepturile de creanță care nu au fost încă încasate.

Exemple de utilizare a acestor conturi:

1. Se vând unui client pe credit comercial produse finite în valoare de 350 lei. Această operație produce modificări în volumul activelor în sensul creșterii (+A), respectiv cresc creanțele față de clienți, concomitent cu creșterea veniturilor din vânzarea produselor finite, respectiv creșterea pasivelor (+P) cu aceeași valoare. Conturile corespondente sunt 4111 „Clienți" și 701 „Venituri din vânzarea produselor finite". Formula contabilă este următoarea:

350	602	„Clienți"	=	701	„Venituri din vânzarea produselor finite"	350

2. Pe baza înțelegerii dintre cele două unități patrimoniale se acceptă un efect comercial în sumă de 250 lei. Operația determină o diminuare a creanței față de clienți (-A) reflectată în creditul contului 4111 „Clienți" și, totodată, crește dreptul de creanță prin efecte de primit (+A) cu aceeași sumă, evidențiată în debitul contului 413 „Efecte de primit de la clienți", prin următoarea formulă contabilă:

250	413	„Efecte de primit de la clienți"	=	4111	„Clienți"	250

3. Din extrasul de cont primit de la bancă rezultă încasarea clientului în sumă de 350 lei. Operația determină o micșorare a creanței asupra clienților cu 100 lei (-A) reflectată în creditul contului 4111 „Clienți" și o micșorare a creanțelor privind efectele de primit cu 250 lei (-A) reflectată în creditul contului 413 „Efecte de primit de la clienți". În echivalență cu cele două modificări are loc o creștere a disponibilităților din contul bancar cu 350 lei (+A) înregistrată în debitul contului 512 „Conturi curente la bănci". Formula contabilă este următoarea:

350 512 = 4111 100
413 250

Scanned with OKEN Scanner

Prezentarea sistematică a înregistrărilor cronologice de mai sus este următoarea:

701 „Venituri din vânzarea produselor finite”

D	C
	350

4111 „Clienți”

D	C
350	250
	100

413 „Efecte de primit de la clienți”

D	C
250	250

512 „Conturi curente la bănci”

D	C
250	
100	

5.3.4.2. Conturile de datorii

Conturile de datorii evidențiază fondurile furnizate de terți pentru care unitatea trebuie să acorde o prestație sau un echivalent valoric. Datoriile unității patrimoniale au o structură variată și se pot grupa astfel: credite contractate la bănci și/sau alte instituții financiare, împrumuturile din emisiunea obligațiunilor, datoriile din concesiuni, locații de gestiune precum și datoriile create în cadrul relațiilor de decontare ale unității cu alte persoane fizice sau juridice. Datoriile fiind elemente de pasiv, conturile asociate au funcție contabilă de pasiv. Conturile de datorii se creditează cu datoriile față de terți și se debitează la decontarea datoriilor sau anularea acestora. Soldul este creditor și reprezintă datoriile în curs de decontare.

Mecanismul de funcționare a conturilor de datorii este prezentat în următorul exemplu:

1. Se achiziționează pe credit comercial de la furnizori mărfuri în valoare de 500 lei. Operația determină o creștere a valorii stocului de mărfuri (+A) reflectată în debitul contului 371 „Mărfuri” și o creștere a datoriei față de furnizori (+P) care se înregistrează în creditul contului 401 „Furnizori”, astfel:

500	401 „Furnizori”		=	403 „Efecte de plată”	500

2. Pentru plata obligației față de furnizor se emite un bilet la ordin în favoarea acestuia. Această operație economică are ca efect diminuarea obligației față de furnizori (-P) ca element de pasiv, și, concomitent majorarea unui alt element de pasiv (+P) „Efecte de plătit”, ceea ce semnifică creșterea obligației de plată stabilită pe bază de efecte comerciale. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Furnizori” și „Efecte de plată”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Furnizori” se va debita cu micșorarea obligației față de furnizori, iar contul „Efecte de plătit” se

Scanned with OKEN Scanner

va credita cu majorarea obligației de plată prin efecte comerciale. Formula contabilă este următoarea:

500	401	„Furnizori"	=	403	„Efecte de plată"	500

3. După 20 zile de la semnarea biletului la ordin în favoarea furnizorului se scontează efectul comercial. Plata se face din contul curent al unității. Diferența în plus percepută de bancă este de 12,50 lei, calculată la nivelul de 5% pentru cele 15 zile de la semnarea efectului și de 30 de zile termenul prevăzut.

$$\frac{500 \text{ lei} \times 5\% \times 15 \text{ zile}}{30 \text{ zile}} = 12{,}50 \text{ lei}$$

Această operație are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale: „Efecte de plătit", element de pasiv, care se modifică în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată stabilită pe bază de efecte comerciale; „Cheltuieli privind sconturile acordate", element de activ care se modifică în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor financiare efectuate de întreprindere prin plata sconturilor calculate; „Conturi curente la bănci", element de activ, care se modifică în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea disponibilităților existente în contul curent al întreprinderii de la bancă. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Efecte de plătit", „Cheltuieli privind sconturile acordate" și „Conturi curente la bănci". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Efecte de plătit" se va debita cu micșorarea de pasiv, contul „Cheltuieli privind sconturile acordate" se va debita cu majorarea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci" (sold debitor) se va credita cu micșorarea de activ. Formula contabilă este deci următoarea:

500	403	„Efecte de plătit"		512	„Conturi curente la bănci"	512,00
12.50	667	„Cheltuieli privind sconturile acordate"				

5.3.4.3. Operațiuni privind taxa pe valoarea adăugată

Din structura conturilor de datorii și creanțe face parte și contul 442 „Taxa pe valoarea adăugată" (TVA), care este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată. Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect care se plătește statului de către toate persoanele juridice și fizice care adaugă valoare nouă bunurilor, lucrărilor și serviciilor. Deoarece aceste taxe trec prin mai multe verigi ale circuitului economic, s-a impus un sistem specific de colectare și plată a taxei pe valoarea adăugată.

Scanned with OKEN Scanner

Taxa pe valoarea adăugată nu afectează cheltuielile şi veniturile, ci numai conturile de terţi, calculându-se la valoarea facturilor de vânzare şi a celor de cumpărare. Taxa pe valoarea adăugată calculată la valoarea facturilor de livrare se numeşte taxa pe valoarea adăugată colectată, iar cea care se calculează la valoarea facturilor primite de la furnizori se numeşte taxa pe valoarea adăugată deductibilă, deoarece se plăteşte furnizorilor odată cu valoarea facturilor şi urmează a fi dedusă din taxa pe valoarea adăugată colectată.

Pentru evidenţierea distinctă a taxei pe valoarea adăugată se utilizează următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 4423 „TVA de plată"
- 4424 „TVA de recuperat"
- 4426 „TVA deductibilă"
- 4427 „TVA colectată".

Referitor la calculul şi evidenţierea taxei pe valoarea adăugată, se disting trei categorii de operaţiuni:

- *Operaţii privind TVA deductibilă*

TVA deductibilă este aferentă cumpărărilor de bunuri materiale, lucrări şi servicii. Înscrisă în factura fiscală se evidenţiază ca o creanţă asupra bugetului de stat în debitul contului 4426 „TVA deductibilă". La intrarea bunurilor în patrimoniu, a lucrărilor şi serviciilor, se întocmeşte următoarea formulă contabilă:

	Conturi de stocuri, de imobilizări şi cheltuieli (pentru costul de achiziţie) +A		401	„Furnizor" sau după caz	512,50
			404	„Furnizori de imobilizări"	
			512	„Conturi curente la bănci"	
4426	„TVA deductibilă" (pentru TVA de dedus) +A		513	„Casa	

•*Operaţii privind TVA colectată*

Aceasta este aferentă vânzărilor de bunuri materiale, lucrărilor executate şi serviciilor prestate. TVA colectată înscrisă pe factura fiscală se oglindeşte ca o datorie faţă de bugetul de stat fiind înregistrată în creditul contului 4427 „TVA colectată". Formula contabilă este următoarea:

4111	„Clienţi" sau după caz			Conturi de venituri (pentru preţurile de vânzare) +P	
512	„Conturi curente la bănci"				
513	„Casa"		4427	„TVA colectată" (pentru TVA datorată) +P	

- *Operații privind stabilirea TVA de plată sau de recuperat de la bugetul de stat.*

Pentru a stabili diferența de plătit sau de recuperat de la bugetul de stat, lunar se compară TVA colectată cu TVA deductibilă, rezultând două tipuri de relații:

TVA de plată = TVA colectată -TVA deductibilă

TVA de recuperat = TVA deductibilă-TVA colectată

În contabilitate se compară soldul creditor al contului 4427 „TVA colectată" cu soldul debitor al contului 4426 „TVA deductibilă" rezultând două tipuri de formule contabile, și anume:

a) când TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă:

4423 „TVA colectată"	=	4426 „TVA deductibilă" 4423 „TVA de plată" (pentru diferență)	

iar plata se înregistrează astfel:

4423 „TVA de plată"	=	512 „Conturi curente la bănci"	

b) când TVA colectată este mai mică decât TVA deductibilă

4427 „TVA colectată" 4424 „TVA de recuperat" (pentru diferență)	=	4426 „TVA deductibilă"	

iar la încasare:

512 „Conturi curente la bănci"	=	4424 „TVA de recuperat"	

Dacă într-o lună a rezultat TVA de recuperat, iar în luna următoare TVA de plată, se poate compensa prin următoarea formulă contabilă:

4423 „TVA de plată"	=	4424 „TVA de recuperat"	

Exemple:

1. Valoarea materiilor prime cumpărate de la furnizori la preț de vânzare fără TVA este de 400 lei, TVA 19%. Această operație economică va fi evidențiată în contabilitate prin următoarea formulă contabilă:

400	301	„Materii prime" (+A)	=	401 „Furnizori" (+P)	476
76	4426	„TVA deductibilă"			

2. Se vând produse finite clienților, preț de vânzare fără TVA 700 lei, TVA 19%. Operația produce modificări în volumul activelor și pasivelor, ce vor fi evidențiate prin următoarea formulă:

Scanned with OKEN Scanner

833	4111	„Clienți" (+A)	=	701	„Venituri din vânzarea produselor finite" (+P)	700
				4427	„TVA colectată" (+P)	133

3. Se închide contul 4427 „TVA colectată", stabilindu-se astfel taxa pe valoarea adăugată ce trebuie plătită bugetului de stat astfel:

133	4127	„TVA colectată"	=	4426	„TVA deductibilă"	76
				4423	„TVA de plată"	57

Dacă situația ar fi fost inversă, adică:
„TVA deductibilă" 133 lei
„TVA colectată" 76 lei

Închiderea conturilor de TVA se făcea conform următoarei formule contabile:

76	4427	„TVA colectată"	=	4426	„TVA deductibilă"	76
57	4424	„TVA de recuperat"				

5.3.5. Conturile de trezorerie

Pentru reflectarea în contabilitate a activelor bănești este rezervată în planul de conturi clasa a 5-a, „Conturi de trezorerie". Aceste conturi reflectă ansamblul operațiilor financiare, făcute de o unitate patrimonială în vederea obținerii mijloacelor bănești necesare desfășurării activități sale. Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței și mișcării titlurilor de plasament, disponibilităților bănești din conturile de la bănci și din casă, creditele bancare pe termen scurt și alte valori financiare.

Disponibilitățile bănești ale unității patrimoniale sunt reprezentate prin numerarul aflat în casieria unității și prin disponibilitățile aflate în conturi la bănci, atât în lei cât și în valută.

Pentru evidența disponibilităților bănești existente în conturi la bănci se utilizează grupa de conturi 51 „Conturi la bănci", care sunt în general conturi de activ. Excepție face contul 519 „Credite bancare pe termen scurt" care este un cont de pasiv.

Se debitează cu intrările de titluri de plasament sau alte valori financiare, cu depunerea la bancă a valorilor de încasat, cu dobânzile de încasat și cu încasările de sume bănești. Se creditează cu ieșirile de titluri de plasament, valori financiare, decontarea valorilor și dobânzilor de încasat și plăților de sume bănești. Soldul este debitor și evidențiază titlurile de plasament, valorile de încasat, alte valori financiare și disponibilități bănești aflate în inventarul unității patrimoniale.

Pentru caracterizarea acestei grupe de conturi vom folosi contul 512 „Conturi curente la bănci".

Scanned with OKEN Scanner

Exemple:

1. Se primeşte de la bancă un credit pe termen scurt în valoare de 5.000 lei. Operaţia determină o creştere a disponibilităţilor din contul bancar (+A) reflectată în debitul contului 521 „Conturi curente la bănci" şi o creştere a datoriei faţă de bancă, (+P) evidenţiată în creditul contului 519 „Credite bancare pe termen scurt" astfel:

5000	512	„Conturi curente la bănci"	=	519	„Credite bancare pe termen scurt"	5000

2. Se procură prin plata directă din contul de la bancă, titluri de plasament sub formă de acţiuni, preţul de cumpărare fiind 1.000 lei. Operaţiunea determină o creştere a valorii activelor sub forma titlurilor de plasament (+A), înregistrată în debitul contului 503 „Acţiuni" şi concomitent, o micşorare a disponibilităţilor din contul bancar (-A), reflectată în creditul contului 512 „Conturi curente la bănci", prin următoarea formulă contabilă:

1000	503	„Acţiuni"	=	512	„Conturi curente la bănci"	1000

3. Se încasează prin bancă de la clienţi o creanţă de 500 lei. Operaţia determină o creştere a disponibilităţilor din contul de la bancă (+A), reflectată în debitul contului 512 „Conturi curente la bănci" şi totodată, o diminuare a creanţelor faţă de clienţi (-A), înregistrată în creditul contului 411 „Clienţi" astfel:

500	512	„Conturi curente la bănci"	=	4111	„Clienţi"	500

4. Se ridică de la bancă suma de 800 lei necesară pentru plata unor cheltuieli gospodăreşti, ce se va face în numerar. Această operaţie economică, generează modificări numai în structura activelor, respectiv creşte numerarul din casieria unităţii patrimoniale (+A), concomitent cu o scădere a disponibilităţilor băneşti existente în cont la bancă (-A). Formula contabilă este următoarea:

800	531	„Casa"	=	512	„Conturi curente la bănci"	800

5. Se restituie o parte din creditul pe termen scurt primit de la bancă în urmă, în sumă de 2.000 lei. Operaţia determină o diminuare a disponibilităţilor din contul de la bancă (-A), reflectată în creditul contului 512 „Conturi curente la bănci" şi

Scanned with OKEN Scanner

concomitent o scădere a datoriei față de bancă (-P), evidențiată în debitul contului 519 „Credite bancare pe termen scurt", prin următoarea formulă contabilă:

2.000	519 „Credite bancare pe termen scurt"	=	512 „Conturi curente la bănci"	2.000

După aceste înregistrări situația în conturi se prezintă astfel:

519 „Credite bancare pe termen scurt"

D		C
2.000		500

512 Conturi curente la bănci"

D		C
5.000		1.000
500		800
		2.000

503 „Acțiuni"

D		C
1.000		

4111 „Clienți"

D		C
700		500

531 „Casa

D		C
800		

5.3.6. Conturile de regularizare sau delimitative

Această grupă de conturi cuprinde contul de activ 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" și contul de pasiv 472 „Venituri înregistrate în avans".

Utilizarea acestor conturi are drept scop separarea și urmărirea în timp a cheltuielilor și a veniturilor înregistrate pe parcursul exercițiului financiar N, dar care se referă la exercițiul financiar viitor N+1 sau N+n.

Cu ajutorul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" se ține evidența cheltuielilor efectuate în avans care urmează să se împartă eșalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadențar în perioadele/exercițiile viitoare. În debitul contului se înregistrează sumele reprezentând abonamentele, chiriile și alte cheltuieli efectuate anticipat, iar în credit sumele repartizate în perioadele/exercițiile financiare următoare pe cheltuieli, conform scadențarului. Soldul debitor reflectă cheltuielile efectuate în avans.

Contul 472 „Venituri înregistrate în avans" evidențiază veniturile realizate în mod anticipat, cum sunt încasările din chirii, asigurări, dobânzi și vânzările cu plate în rate etc. Toate acestea constituite în exercițiul N, dar decontate în exercițiul N+1. În creditul contului se înregistrează veniturile înregistrate în avans, aferente perioadelor/exercițiilor financiare următoare cum sunt: sumele facturate sau încasate din chirii, abonamente, asigurări, etc., iar în debit veniturile înregistrate în avans și aferente perioadei curente sau exercițiului financiar în curs.

Scanned with OKEN Scanner

Exemple de utilizare a conturilor menționate:

1. Începând cu luna decembrie a anului financiar 201N, chiria datorată pentru un spațiu închiriat este de 600 lei, din care 200 lei pentru exercițiul financiar 201N+1. În exercițiul financiar 2006, operația economică determină o modificare a activelor în sensul creșterii (+A) și concomitent, crearea datoriei din chirie față de creditor, deci o creștere a pasivelor (+P). Conturile corespondente sunt: 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" și 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile" care se debitează și 401 „Furnizori" care se creditează. Formula contabilă este următoarea:

200	471	„Cheltuieli înregistrate în avans"	=	401	„Furnizor"	200
400	612	„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune chiriile"				

În exercițiul financiar 2007 se efectuează următoarea înregistrare:

200	612	„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune chiriile"	=	471	„Cheltuieli înregistrate în avans"	200

Înregistrările de mai sus se prezintă în formă sistematică astfel:

401 „Furnizor		612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune chiriile"		471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	
D	C	D	C	D	C
	600	400		200	200
		200			

2. Se încasează anticipat prin bancă, chirii în sumă de 1.000 lei pentru următoarele 5 luni. La sfârșitul lunii se înregistrează cota scadentă aferentă lunii curente în valoare de 200 lei.

a) Operația de încasare determină o creștere a disponibilului din contul bancar (+A) reflectată în debitul creditului 512 „Conturi curente la bănci" și concomitent o creștere a veniturilor înregistrate în avans (+P), evidențiate în creditul contului 472 „Venituri înregistrate în avans", astfel:

1.000	512	„Conturi curente la bănci"	=	472	„Venituri înregistrate în avans"	1.000

Scanned with OKEN Scanner

b) La sfârșitul lunii are loc regularizarea veniturilor prin translocarea sumei de 200 lei asupra lunii curente. Operația determină o diminuare a veniturilor realizate în avans (-P) reflectată în debitul contului 472 „Venituri înregistrate în avans" concomitent cu o creștere a veniturilor din chirii reflectată în creditul contului 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii" prin următoarea formulă:

1.000	472	„Venituri înregistrate în avans"	=	706	„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii"	1.000

5.3.7. Conturile rectificative

Din grupa conturilor rectificative fac parte conturile care prin funcția lor au drept scop corectarea valorii contabile de intrare a activelor și a pasivelor, deci semnificative sunt conturile privind amortizările care înregistrează micșorarea ireversibilă a valorii imobilizărilor necorporale și corporale ca urmare a uzurii lor, precum și conturile de provizioane privind deprecierea reversibilă a valorii activelor. Aceste conturi au funcție contabilă de pasiv.

Conturile de amortizări se creditează cu amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale incluse lunar în cheltuieli și se debitează cu amortizarea aferentă activelor imobilizate scoase din funcțiune sau cedate (vândute).

Conturile de provizioane se creditează cu provizioanele constituite privind deprecierea activelor, iar la încheierea exercițiului se realizează astfel:

- prin debitul conturilor de cheltuieli, când suma provizionului determinată prin inventar este mai mare decât cea existentă în sold la începutul anului;
- prin creditul conturilor de venituri, când suma provizionului trebuie diminuată sau anulată.

Exemplu:

1. Se achiziționează de la un furnizor, un mijloc de transport în valoare de 500 lei, cu o durată normală de utilizare de 5 ani. Operația determină o creștere a valorii mijloacelor de transport (+A) evidențiată în debitul contului 2133 „Mijloace de transport" și totodată o creștere a datoriei față de furnizori reflectată în creditul contului 404 „Furnizori de imobilizări", astfel:

5.000	2133	„Mijloace de transport"	=	404	„Furnizori de imobilizări"	5.000

Scanned with OKEN Scanner

2. În primul an de folosinţă se înregistrează amortizarea mijlocului fix în valoare de 1.000 lei. Operaţia determină o creştere a cheltuielilor cu amortizările (+A), înregistrată în debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele" şi concomitent, o creştere a amortizării (+P), evidenţiată în creditul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale" astfel:

1.000	681	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea şi provizioanele"	=	281	„Amortizări privind imobilizările corporale"	1.000

Această înregistrare se reflectă în fiecare exerciţiu până la expirarea duratei normale de utilizare.

3. La expirarea duratei normale de utilizare, se scoate din funcţiune mijlocul fix complet amortizat, valoarea contabilă de intrare fiind de 5.000 lei.

Operaţia determină o micşorare a valorii mijloacelor de transport (-A), înregistrată în creditul contului 2133 „Mijloace de transport" şi totodată o diminuare a amortizării corespunzătoare (-P), reflectată în debitul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale", formula contabilă fiind următoarea:

5.000	281	„Amortizări privind imobilizările corporale"	=	2133	„Mijloace de transport"	5.000

4. La închiderea exerciţiului financiar N se include în cheltuieli un provizion de depreciere a stocului de materii prime în valoare de 150 lei.

Operaţia determină o creştere a cheltuielilor (+A), înregistrată în debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele" şi o creştere a provizioanelor privind deprecierea valorii stocului de materii prime (+P), evidenţiată în creditul contului 391 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime", astfel:

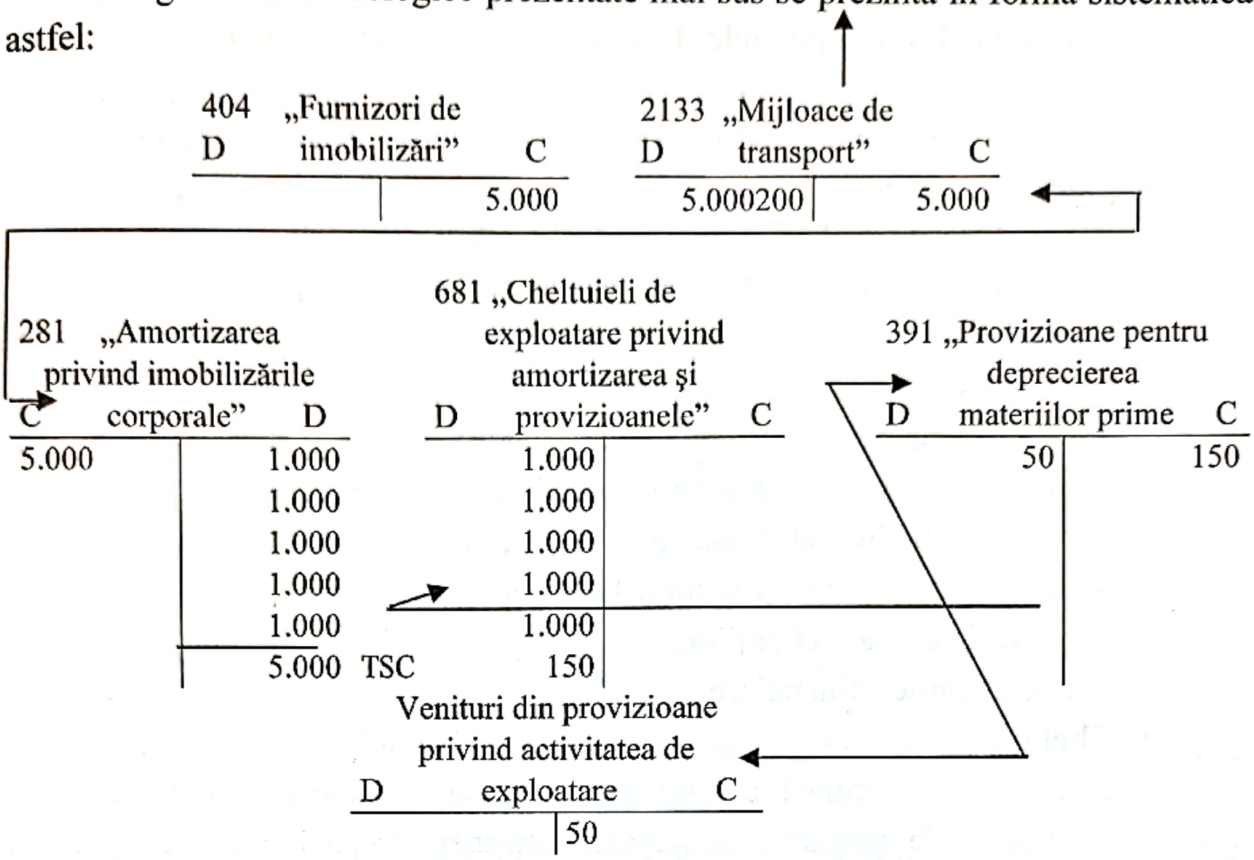
150	681	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea şi provizioanele"	=	391	„Provizioane pentru deprecierea materiilor prime"	150

5. În exerciţiul N+1 cu ocazia inventarierii, se constată că deprecierea stocului de materii prime la sfârşitul exerciţiului este de 100 lei. Pentru diferenţa de 50 lei se face următoarea înregistrare:

50	391	„Provizioane pentru deprecierea materiilor prime"	=	781	„Venituri din 50 provizioane privind activitatea de exploatare"	50

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările cronologice prezentate mai sus se prezintă în formă sistematică astfel:



În situația în care la sfârșitul exercițiului financiar N+1, deprecierea stocului de materii prime ar fi fost de 200 lei, pentru diferența de 50 lei s-ar fi făcut aceeași înregistrare ca la punctul 4.

5.3.8. Conturile de rezultate (procese)

La finele perioadei de gestiune, se determină rezultatul pe baza datelor înscrise în conturile din clasa 6-a a planului general de conturi „Conturi de cheltuieli" și conturilor din clasa 7-a „Conturi de venituri". Aceste clase de conturi înregistrează cheltuielile și veniturile unității patrimoniale, grupate în funcție de natura lor.

Cheltuielile unei unități patrimoniale reprezintă sumele sau valorile plătite sau de plătit pentru: consumul de materii prime și materiale, pentru lucrările executate și serviciile prestate, pentru plata personalului și a altor obligații contractuale, pentru deprecierea activelor, valoarea contabilă a activelor cedate, etc.

După natura lor economică cheltuielile se grupează astfel:

- Cheltuieli de exploatare, care cuprind:
  - Cheltuielile privind consumurile de materii prime și materialele consumabile, costul de achiziție al materialelor nestocate, costul de achiziție al energiei electrice și apei consumate, costul mărfurilor vândute și costul de achiziție al animalelor și păsărilor;

- Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi;
- Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate suportate de unitatea patrimonială;
- Cheltuieli de personal (salarii şi alte drepturi de personal, contribuţia unităţii la asigurările sociale şi pentru ajutorul de şomaj, cheltuieli cu pregătirea şi perfecţionarea profesională şi alte cheltuieli);
- Alte cheltuieli de exploatare (pierderile din creanţe)

• Cheltuieli financiare, ce reprezintă cheltuielile ocazionate de activitatea financiar - bancară a unităţii patrimoniale şi cuprind:
- pierderi din creanţe legate de participaţii;
- pierderi din vânzarea de titluri de plasament;
- diferenţe nefavorabile de curs valutar;
- dobânzi aferente împrumuturilor primite;
- conturi acordate clienţilor;
- alte cheltuieli financiare.

• Cheltuieli excepţionale, care grupează acele cheltuieli ce nu sunt legate de activitatea normală, curentă a unităţii patrimoniale şi se referă la:
- operaţii de gestiune: despăgubiri, amenzi, penalităţi plătite, lipsuri la inventar, donaţii şi subvenţii acordate, pierderi din debitori diverşi;
- operaţii de capital: valoarea contabilă a imobilizărilor cedate;
- alte cheltuieli excepţionale.

• Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele

• Cheltuieli cu impozitul pe profit

Întrucât cheltuielile reprezintă elemente de activ în devenire sau repartizabile asupra situaţiei nete, conturile utilizate pentru evidenţierea lor au funcţie contabilă de activ.

Ele se debitează cu cheltuielile efectuate pe parcursul exerciţiului financiar şi se creditează la decontarea (repartizarea) cheltuielilor asupra rezultatelor. Conturile de cheltuieli se închid în urma decontării cheltuielilor.

Grupa conturilor de venituri cuprinde toate conturile care evidenţiază veniturile brute obţinute ca rezultat al activităţii de exploatare (veniturile din vânzarea produselor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate; venituri din vânzarea mărfurilor; venituri din producţia stocată; venituri din subvenţii de exploatare; alte venituri din exploatare), venituri financiare (venituri din participaţii; venituri din imobilizări financiare; venituri din creanţe imobilizate; venituri din titluri de plasament; venituri din dobânzi; alte venituri financiare), venituri excepţionale (despăgubiri şi penalităţi încasate; venituri din cedarea activelor; cotei-părţi din subvenţii

Scanned with OKEN Scanner

pentru investiții virate ca rezultatul exercițiului; alte venituri excepționale) și venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor.

Prin funcția contabilă sunt conturi de pasiv. Se creditează cu veniturile realizate în cursul exercițiului financiar și se debitează cu trecerea veniturilor asupra rezultatelor exercițiului.

Atât conturile de cheltuieli cât și conturile de venituri nu prezintă sold, deci nu apar în bilanț. Ele fac parte din grupa conturilor nebilanțiere.

Conturile de cheltuieli și conturile de venituri se mai numesc și conturi de rezultate, deoarece pe baza datelor înscrise în aceste conturi, la sfârșitul perioadei de gestiune, se stabilește rezultatul unității patrimoniale prin închiderea acestor conturi prin contul 121 „Profit și pierdere". Cheltuielile se repartizează asupra rezultatului, iar veniturile se încorporează în rezultat.

Contul 121 „Profit și pierdere" ține evidența profitului sau pierderii realizată în cursul exercițiului financiar. După funcția contabilă este un cont bifuncțional.

Se creditează:

- la sfârșitul perioadei de gestiune cu veniturile realizate în cursul perioadei de gestiune, venituri preluate din conturile de venituri;
- cu pierderile realizate în exercițiul precedent, care sunt acoperite prin reducerea capitalului social sau care nu au fost încă repartizate.

Se debitează:

- la sfârșitul perioadei de gestiune cu toate cheltuielile înregistrate în
- conturile de cheltuieli și preluate în acest cont;
- cu profitul net realizat, supus repartizării.

După preluarea cheltuielilor și a veniturilor în contul 121 „Profit și pierdere", acest cont poate avea sold creditor sau sold debitor.

Dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, contul 121 „Profit și pierdere" va avea sold creditor, ceea ce reprezintă profit. Dacă cheltuielile sunt mai mari decât veniturile, contul 121 „Profit și pierdere" va avea sold debitor, ceea ce reprezintă pierdere.

Întrucât prezintă sold, contul 121 „Profit și pierdere" este un cont de bilanț, fiind inclus în categoria conturilor de capitaluri proprii.

Presupunând că, în cursul perioadei de gestiune în debitul conturilor de cheltuieli și în creditul conturilor de venituri au fost înregistrate cheltuieli și respectiv, venituri, după cum rezultă din exemplul următor, se poate calcula profitul unității patrimoniale.

Scanned with OKEN Scanner

60-65 „Cheltuieli de exploatare”	
D	C
4.500	4.500

121 „Profit şi pierdere”	
D	C
4.500	8.000

70-75 „Venituri din exploatare”	
D	C
8.000	8.000

66 „Cheltuieli financiare”	
D	C
350	350

76 „Venituri financiare”	
D	C
150	150

67 „Cheltuieli extraordinare”	
D	C
500	500

77 „Venituri extraordinare”	
D	C
200	200

68 „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele”	
D	C
600	600

78 „Venituri din provizioane”	
D	C
400	400

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	
D	C
700	700

441 „Impozitul pe profit”	
D	C
	700

La sfârşitul perioadei de gestiune se decontează cheltuielile înregistrate în cursul perioadei, asupra rezultatelor, respectiv se includ conturile de cheltuieli, prin preluarea soldului lor debitor în debitul contului 121 „Profit şi pierdere” astfel:

5.900	121	„Profit şi pierdere”	=	60-65	„Cheltuieli de exploatare”	4.500
				66	„Cheltuieli financiare”	300
				67	„Cheltuieli extraordinare”	500
				68	„Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele”	600

2. Veniturile realizate în cursul perioadei de gestiune se încorporează în rezultate, prin preluarea soldului lor creditor în creditul contului 121 „Profit şi pierdere”, astfel:

8.000	70-75	„Venituri din exploatare”	=	121	„Profit şi pierdere”	8.750
150	76	„Venituri financiare”				
200	77	„Venituri extraordinare”				
400	78	„Venituri din provizioane”				

Se constată că, după aceste înregistrări contul 121 „Profit şi pierdere” prezintă sold creditor de 2.850 lei, ceea ce reprezintă profitul impozabil. Asupra acestui profit se calculează impozitul datorat bugetului statului.

Scanned with OKEN Scanner

3. Se calculează și se înregistrează impozitul pe profit (16% asupra profitului brut). Impozitul pe profit = 2.850 lei * 16% = 456 lei.

Operația determină o creștere a cheltuielilor privind impozitul pe profit (+A) înregistrată în debitul contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" și totodată, o creștere a obligației față de bugetul statului (+P), înregistrată în creditul contului 441 „Impozitul pe profit", formula contabilă este următoarea:

456	691	„Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	441	„Impozitul pe profit"	456

4. Se închide contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" prin preluarea soldului debitor în debitul contului 121 „Profit și pierdere" astfel:

456	121	„Profit și pierdere"	=	691	„Cheltuieli cu impozitul pe profit"	456

După această înregistrare soldul contului 121 „Profit și pierdere" este de 2.394 lei și reprezintă profitul net, ce urmează a fi repartizat pe diferite destinații conform hotărârii adunării generale a acționarilor.

5.3.9. Conturile de ordine și evidență

Clasa conturilor de ordine și evidență cuprinde acele conturi care prin conținutul lor reflectă elemente ce nu fac parte din activul sau pasivul patrimoniului. De aceea ele se mai numesc și conturi în afara bilanțului.

În funcție de natura elementelor reflectate, conturile care fac parte din această clasă de conturi se împart în două grupe și anume: conturi de ordine și conturi de evidență.

Din grupa conturilor de ordine fac parte toate conturile care reflectă valori materiale sau bănești aflate temporar în posesia unității fără a face parte din patrimoniul acesteia (mijloace fixe luate cu chirie, valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, valori materiale primite în păstrare sau custodie, etc.)

Ele se debitează cu intrările de valori materiale sau bănești și se creditează la restituirea sau la decontarea lor.

Exemplu:

1. Se primesc în custodie materii prime în valoare de 1.200 lei. Primirea în custodie a materiilor prime se înregistrează în debitul contului 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau în custodie", iar la restituire acest cont se creditează, astfel:

La primirea în custodie a materiilor prime se face înregistrarea:

Debit: 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" 1.200 lei

La restituire, înregistrarea este:

Credit: 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" 1.200 lei

Nefiind guvernate de principiul dublei înregistrări şi al corespondenţei, aceste conturi funcţionează individual fără a intra în relaţie cu alte conturi.

Grupa conturilor de evidenţă cuprinde conturile care evidenţiază drepturile şi angajamentele eventuale, care devin certe ori se anulează în urma producerii unui eveniment sau îndeplinirii unei clauze contractuale.

Astfel, cu ajutorul contului 8033 „Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare", se ţine evidenţa debitorilor care au fost scoşi din activul unităţii, ca insolvabili sau dispăruţi, care, în conformitate cu dispoziţiile legale, trebuie urmăriţi în continuare până la reactivarea sau împlinirea termenului de prescripţie.

În debitul contului 8034 „Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare" se înregistrează sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruţi, scoşi din activ, iar în credit sumele reactivate ca urmare a revenirii debitorilor la starea de solvabilitate sau sumele a căror termene de urmărire s-au prescris. Soldul contului reprezintă sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruţi scoşi din activ nereactivate.

5.4. Întrebări de control

Ce se înţelege prin clasificarea conturilor?

În ce constă importanţa clasificării conturilor?

Care sunt criteriile de clasificare a conturilor?

Cum se clasifică conturile după conţinutul economic? Dar după funcţia contabilă?

Ce este planul de conturi şi ce importanţă are el pentru contabilitate?

Care sunt principalele clase de conturi din planul general de conturi?

Ce grupe de conturi fac parte din clasa conturilor de capitaluri?

Ce grupe de conturi cuprind activele imobilizate?

Enumeraţi principalele conturi de imobilizări corporale, necorporale şi financiare?

Ce grupe de conturi cuprind activele circulante?

Ce reprezintă creanţele? Dar datoriile?

Cum se grupează datoriile, ţinând cont de termenul de decontare ale acestora?

Enumeraţi câteva conturi de datorii.

Ce conturi sintetice de gradul II cuprind, „Taxa pe valoare adăugată" şi ce semnifică fiecare?

Scanned with OKEN Scanner

Care sunt principalele conturi de trezorerie și cum funcționează fiecare?

Ce conturi fac parte din grupa conturilor de regularizare sau delimitare?

Ce se înțelege prin conturi rectificative și care sunt acestea?

Cum se stabilește rezultatul unității patrimoniale și cum se numește el?

Ce grupe de conturi fac parte din clasa conturilor de cheltuieli? Dar din clasa conturilor de venituri?

Ce reflectă conturile de ordine și evidență și care sunt acestea?

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VI
REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A ACTIVITĂTII DE COMERŢ

6.1. Tipuri de societăţi comerciale

În funcţie de modul de constituire a capitalului social şi drepturile şi obligaţiile ce decurg din aceasta, societăţile care se pot înfiinţa în România sunt:

- Societăţi cu răspundere limitată;
- Societăţi în comandită simplă;
- Societăţi în comandită pe acţiuni;
- Societăţi pe acţiuni;
- Societăţi în nume colectiv.

Societăţile în nume colectiv (S.N.C.) - obligaţiile sociale sunt garantate cu patrimoniul societăţii şi cu răspunderea nelimitată şi solidară a tuturor asociaţilor.

Societăţile în comandită simplă (S.C.S.) - în care asociaţii sunt de două categorii:

- Comanditaţi - răspund solidar şi nelimitat şi administrează societatea;
- Comanditari - răspund numai cu aportul propriu şi nu participă la administrarea societăţii.

Societăţile în comandită pe acţiuni (S.C.A.) - au aceleaşi caracteristici ca şi societăţile în comandită simplă, dar părţile comanditarilor sunt separate în acţiuni, ca titluri de valoare negociabile.

Societăţile pe acţiuni (S.A.) - obligaţiile sociale sunt garantate de patrimoniul social, iar acţionarii sunt obligaţi să răspundă în limita capitalului subscris, exprimat în acţiuni.

5. Societăţile cu răspundere limitată (S.R.L.) - obligaţiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociaţii, în număr limitat, răspund în limita aportului subscris, exprimat în părţi sociale.

Înfiinţarea unei societăţi comerciale se face pe baza unui act constitutiv, care conţine, în principal, următoarele:

- Denumirea, forma, sediul, emblema societăţii;
- Date de identificare a acţionarilor/asociaţilor, persoane fizice sau juridice;
- Obiectul de activitate;
- Capitalul social subscris vărsat cu menţionarea aportului fiecărui acţionar/ asociat la formarea acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

Capitalul social subscris asigură societății nou-înființate mijloacele economice necesare începerii activității, valoarea minimă a capitalului social fiind reglementată de lege.

Capitalul social al unei societăți pe acțiuni este exprimat în acțiuni, cel al unei societăți cu răspundere limitată în părți sociale. Fiecare acțiune sau parte socială are o valoare unică numită valoare nominală, participarea acționarilor sau asociaților la formarea capitalului social fiind determinată de numărul de acțiuni sau părți sociale subscrise.

$$\text{Capitalul social} = \frac{\text{număr acțiuni}}{\text{Sau părți sociale}} \times \text{Valoarea nominală}$$

Acțiunea sau partea socială este un titlu de valoare negociabil și transmisibil, care conferă deținătorului drepturi în capitalul societății emitente.

În baza actelor de constituire se emite o hotărâre judecătorească de înființare, noua societate este luată în evidență la Registrul Comerțului, i se atribuie un număr de înmatriculare menționat în Certificatul de înmatriculare. Se atribuie și un cod unic înregistrare la Ministerul Finanțelor Publice și alte instituții guvernamentale, menționat, de asemenea, în Certificatul de înmatriculare.

Contabilitatea analitică a capitalului se conduce pentru fiecare acționar sau asociat în parte (respectiv numărul acțiunilor sau părților sociale vărsate de fiecare).

Dacă față de momentul subscrierii s-a depășit termenul convenit pentru vărsarea efectivă a acțiunilor, pentru suma aferentă capitalului nevărsat se calculează dobândă. Sumele astfel încasate se constituie în venituri din creanțe imobilizate.

Remarcă: Conform Standardelor Internaționale de Contabilitate, acțiunile și părțile sociale sunt înlocuite prin sintagma de instrumente de capital propriu, recunoașterea și evaluarea lor făcându-se în conformitate cu tratamentele descrise de IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare".

Studiu de caz:

La înființarea unei societăți comerciale se subscrie capital social pe baza borderoului de acțiuni. Se achită și cheltuielile de constituire. În perioada imediat următoare, se depune o primă tranșă din capitalul social.

În cazul celei de-a doua tranșe, un număr de acționari nu depune în termen valoarea acțiunilor subscrise, pentru care se va încasa și dobânda aferentă.

Aportul la capitalul social se poate face în bani și/sau în natură.

Operațiile contabile care se înregistrează în urma acțiunilor întreprinse, sunt:

Scanned with OKEN Scanner

1. Înregistrarea subscrierii acțiunilor pe baza borderoului de acțiuni:

456	„Decontări cu asociații privind capitalul"	=	1011	„Capitalul subscris nevărsat"

2. Depunerea primei tranșe:

5121	„Conturi la bănci în lei"	=	456	„Decontări cu asociații privind capitalul"

și, concomitent:

1011	„Capital subscris nevărsat"	=	1012	„Capital subscris vărsat"

3. Înregistrarea cheltuielilor de constituire:

201	„Cheltuieli de constituire"	=	512	„Conturi la bănci în lei"

4. Înregistrarea cheltuielilor cu dobânzile pentru acțiunile care nu au fost depuse în termenul de angajament la termenul subscrierii:

456	„Decontări cu asociații privind capitalul"	=	763	„Venituri din creanțe imobilizate"

6.2. Obiectul de activitate al societăților comerciale din ramura comerțului și turismului

Societățile comerciale care efectuează acte de comerț au un statut de intermediere între producătorii și consumatorii de bunuri materiale.

Comerțul - parte componentă principală a sectorului terțiar al economiei - se poate defini prin ansamblul de activități prin care se stabilesc legături permanente între producători și consumatori. În esență, el se definește ca o activitate continuă de cumpărare a mărfurilor și revânzare a lor, în scopul obținerii unui profit.

De regulă, circuitul parcurs de bunurile materiale se înscrie în relația: Aprovizionare - Stocare - Vânzare.

Aprovizionarea (A) se definește ca act comercial de trecere a mărfii din proprietatea vânzătorului în proprietatea cumpărătorului, cu acordul expres sau tacit al ambilor parteneri.

Momentul intrării mărfii în proprietatea cumpărătorului, conform legislației și uzanțelor din România, poate coincide cu:

- primirea facturii și recepția mărfii, urmată de achitarea contravalorii ei;
- primirea facturii furnizorilor. În acest caz apare un decalaj între momentul cumpărării și cel al recepției, decalaj care determină apariția mărfurilor facturate, dar neprimite (nerecepționate);

Scanned with OKEN Scanner

- recepția mărfii în lipsa facturii, ceea ce determină apariția mărfurilor recepționate, dar nefacturate.

Conform modalităților de plată a contravalorii mărfurilor, aprovizionarea poate fi cu plată imediată (în numerar) sau ulterioară (în numerar sau prin bancă).

Stocarea (S) este operația de formare a rezervelor de mărfuri destinate vânzării.

Din punct de vedere contabil, stocul de mărfuri reprezintă:

- elementul principal al patrimoniului unui comerciant;
- element al calculației costului de aprovizionare al mărfurilor vândute.

În raport cu exercițiul de exploatare, stocul de mărfuri poate fi: inițial (Si), curent sau final (Sf).

c. Vânzarea mărfurilor (V) reprezintă din punct de vedere juridic trecerea în proprietatea clientului (cumpărătorului) a unor mărfuri, pe baza acordului dintre parteneri cu privire la obiectul vânzării și al prețului de vânzare.

În principiu, momentul vânzării coincide cu momentul realizării consimțământului bilateral al părților. Din punct de vedere contabil, momentul vânzării este considerat cel al facturării mărfurilor sau încasării contravalorii lor, dacă acesta din urmă coincide cu facturarea.

Ca și la aprovizionare, apar decalaje între vânzare și expediere (livrare), care determină existența:

- mărfurilor livrate, dar nefacturate;
- mărfurilor vândute, dar nelivrate.

Elementele caracterizate mai sus se determină reciproc, relația dintre ele fiind exprimată de balanța fluxului (circulației) mărfurilor:

$$Si + A = V + Sf$$

în care: Si = stoc inițial;
A = aprovizionare;
V = vânzare;
Sf = stoc final.

Realizarea neîntreruptă a ciclului de exploatare comercial determină obținerea disponibilităților bănești necesare atât reluării aprovizionărilor, cât și asigurării profitului.

Actele de comerț își lărgesc sfera cuprinzând circulația mărfurilor, cât și prestarea unor variate game de servicii, complementare sau nu bunurilor furnizate. Dintre acestea menționăm: servicii hoteliere, care cuprind în principal serviciile de cazare, organizarea de excursii, schimb valutar.

Scanned with OKEN Scanner

După profilul activității economice, societatea de comerț poate fi:

- specializată în comerț „en gros" (cu ridicata), „en detalil" (cu amănuntul), sau de alimentație publică și prestări de servicii hoteliere, turistice etc.;
- mixtă, dacă desfășoară activitate de comerț „en gros" și „en detail" sau „en gros" și de alimentație publică etc.;
- cu activitate complexă: industrială și de comerț, de comerț și de transporturi etc.

Activitatea societății de comerț se poate desfășura în funcție de profilul ei, printr-o varietate de unități, cum ar fi:

- Depozite, care la rândul lor pot fi:
  - de ridicata, prin intermediul cărora se comercializează mărfuri în volum mare. Pot fi specializate pe grupe și subgrupe de mărfuri: alimentare și nealimentare (textile-încălțăminte, metalo-chimice, mobilă etc.) sau mixte.
  - de repartizare, organizate pe lângă magazinele sau unitățile de alimentație publică și care au rolul asigurării unei aprovizionări ritmice a acestora.

Deci, activitatea lor constă în aprovizionarea cu mărfuri și transferul (repartizarea) acestora unităților pe lângă care sunt organizate.

Magazine, chioșcuri, tonete, prin care se vând mărfurile consumatorilor direcți, în cantități mici (en detail);

Unități de alimentație publică, care în funcție de activitatea desfășurată, pot fi:

c1. unități de producție: laboratoare de cofetărie, patiserie și carmangerii, a căror activitate constă în aprovizionarea cu materii prime, transformarea lor în produse finite și:
   •fie transferul către unități de desfacere aparținând acelorași societăți;
   •fie vânzarea către societăți terțe.

c2. unități de desfacere: baruri, bufete, care se aprovizionează cu mărfuri ce se vând în aceeași stare, cu organizarea consumului pe loc;

c3. unități mixte (de producție și desfacere): restaurante, crame, braserii, bodegi, a căror activitate este complexă și constă:
   •în aprovizionarea cu mărfuri și desfacerea lor în starea în care au fost cumpărate;
   •în aprovizionarea cu materii prime, transformarea acestora în preparate culinare și organizarea consumului acestora în unități proprii.

În concluzie, desfășurarea activității de comerț, cu toată complexitatea ei, presupune existența unui patrimoniu adecvat, structurat în raport de particularitățile acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

6.3. Metoda de contabilizare a stocurilor şi operaţiilor cu mărfuri

În practica societăţilor de comerţ - turism se întâlnesc forme comune de aprovizionare - vânzare a mărfurilor sau specifice unor unităţi operative.

Reducerile comerciale şi reducerile financiare

Documentul care stă la baza vânzărilor (cumpărărilor) de mărfuri este factura. Pentru furnitor, ea este un document de vânzare a mărfurilor, iar pentru client de cumpărare.

Factura cuprinde:

a) Preţul unitar al mărfurilor, care înmulţit cu cantitatea vândută/cumpărată pentru fiecare sortiment de marfă permite stabilirea valorilor parţiale. Acestea însumate dau valoarea totală a mărfii.

b) Reducerile de preţ care pot fi de două tipuri:

b_1) Reduceri comerciale;

b_2) Reduceri financiare.

b_1) Reducerile comerciale pot fi: bonificaţii (rabaturi), remize şi risturnuri.

1. Bonificaţiile sunt reduceri de preţ acordate de furnizor clientului pentru unele defecte de calitate conţinute de marfă, dar care nu fac marfa nevandabilă. Se mai acordă la vânzarea mărfurilor a o dată foarte apropiată de data expirării termenului de garanţie.
2. Remizele sunt reduceri acordate asupra preţului de vânzare convenit în funcţie de importanţa cantităţii vândute (remize de cantitate) sau de rolul de revânzător al clientului (remize de revânzare). Se calculează în general, prin aplicarea unui procent asupra preţului de vânzare (exemplu: remiza de 10% pe care o acordă editurile unor librării).
3. Risturnurile reprezintă reduceri de preţ calculate asupra ansamblului efectuate cu acelaşi partener (client) pentru o anumită perioadă convenită de comun acord pentru care s-a depăşit valoarea contractată (de exemplu, se acordă risturn de 1% asupra vânzărilor către acelaşi client, care au depăşit valoarea de 2.000.000 lei convenită prin contract).

Reducerile de preţ cu caracter comercial se exprimă procentual. Procentul reprezentând reducere se aplică asupra preţului de vânzare practicat de furnizor.

Scanned with OKEN Scanner

De exemplu:

P_vM_v 1.000 x 30.000 = 30.000.000 lei
Remiză 2% = 6.000 lei
P_v redus = 29.400.000 lei

Reducerile de preț se pot factura odată cu marfa sau ulterior facturării mărfii. În primul caz, inflențează prin diminuare Pv la furnizor și Pc (implicit Ca) la client. În cel de-al doilea caz, nu mai influențează prețul mărfurilor (pe care între timp clientul le și putea revinde), fiind considerate cheltuieli de exploatare la furnizorul care le acordă și venituri din exploatare la clientul care le primește.

b_2) Reducerile financiare apar sub forma sconturilor.

Sconturile unei reduceri sunt acordate de furnizor clientului pentru plata datoriei/ incasarea creanței inainte de termenul de scadență.

Exemplu: s-au vândut mărfuri în valoarea de 500.000 lei cu termenul normal de plată 90 zile. Clientul cere efectuarea plății după 30 de zile. În acest caz, clientului i se acordă un scont de 2% asupra valorii facturii:

5.000.000 x 2% = 100.000 lei

Exemplu de factură care cuprinde cele două tipuri de reduceri:

Analiza facturii primite primite de la furnizorul "X":

50 m stofă de 90 cm lățime a 1.000.000 lei/m = 5.000.000 lei
Bonificație 3% (3% x 5.000.000) = 150.000 lei
Preț de cumpărare (după deducerea reducerii) = 4.850.000 lei
Scont 1% (1% x 4.850.000) = 48.500 lei
Suma datorată furnizorului = 4.801.500 lei

c) Prețul ambalajelor pot fi facturate separat de marfă sau pot fi incluse în prețul mărfurilor. De regulă, sunt facturate separat și se plătesc odată cu plata contravalorii mărfurilor.

Exemplu: furnizorul "X" a facturat odată cu marfa și ambalaje
stelaje 50 buc. x 30.000 = 1.500.000 lei

d) Prețul transportului

Factura poate cuprinde sau nu și prețul transportului în funcție de condițiile inserate în contractul încheiat între furnizor și client.

Principalele condiții de transport pot fi:

- loco (franco) depozitul vânzătorului;
- loco (franco) unitatea primitoare;

Scanned with OKEN Scanner

- loco (franco) gară (autogară, port) de expediție;
- loco (franco) gară (autogară, port) de destinație.

Condițiile de transport exprimă locul în care se face trecerea mărfii din proprietatea furnizorului în proprietatea clentului. Până la acest loc, toate cheltuielile sunt efectuate și suportate de furnizor. El le va include în prețul de vânzare al mărfii. De la acest loc până la destinație, toate cheltuielile și responsabilitatea asupra mărfii cad în sarcina clientului. El le va adăuga la prețul de cumpărare al mărfii pentru a determina costul de achiziție. Dacă aceste cheltuieli se efectuează de furnizor în contul și pe seama clientului, el le va factura împreună cu marfa. În acest caz, transportul facturat clientului devine un element aditiv al facturii.

În cazul în care cheltuiala de transport-aprovizionare este facturată pentru două sau mai multe sortimente de marfă, ea trebuie repartizată pe fiecare sotiment.

Repartizarea se face pe baza unui coeficient de repartizare convențional, calculat în raport de valoarea totală a mărfii:

$$\text{K chelt. aproviz.} = \frac{\text{Cheltuieli de aprovizionare}}{\text{Total valoare marfă aprovizionată}}$$

Cota de cheltuieli de aprovizionare pe sortiment = K chelt.aproviz. x Valoarea parțială a mărfii (pe sortiment)

De exemplu, o societate se aprovizionează cu un lot de marfă, factura cuprinzând:

Marfa "X" 1.000 buc. x 10.000 lei	= 10.000.000 lei
Marfa "Y" 2.000 buc. x 20.000 lei	= 40.000.000 lei
Total marfă	= 50.000.000 lei
Cheltuieli de transport	= 500.000 lei
Total factură	= 20.500.000 lei

$$\text{K chelt. transp.} = \frac{500.000}{50.000.000} = 0,01 = 1\%$$

Cheltuieli de transport pentru Marfa "X" = 10.000.000 x 1% = 100.000 lei
Cheltuieli de transport pentru Marfa "Y" = 40.000.000 x 1% = 400.000 lei
Total cheltuieli transport = 500.000 lei

$C_a = P_c +$ Ch de aprovizionare

Ca Marfă "X" = Pc Marfa "X" + Ch transport-aprovizionare Marfa "X"
Ca Mf "X" = 10.000.000 + 100.000 = 10.100.000 lei : 100 buc. = 10.100 lei/buc
Ca Mf "Y" = 40.000.000 + 400.000 = 40.400.000 lei : 2.000 buc. = 20.200 lei/buc

e) În condițiile aplicării taxei pe valoarea adăugată (TVA), factura cuprinde și acest element cu caracter fiscal.

TVA este o taxă fiscală care privește vânzările de bunuri și prestările de servicii.

Din punct de vedere al statutului, TVA este un impozit, iar din punctul de vedere al consumatorului fiscal, o taxă pe consum. Deci, se aplică numai în țara în care se consumă bunurile.

Deoarece valoarea adăugată în ramura comerțului (marja brută) se calculează ca diferență între prețul de vânzare și costul de achiziție al mărfurilor vândute, TVA se va calcula ca diferență între taxa aferentă vânzărilor și taxa aferentă cumpărătorilor. Ca urmare, în factură trebuie să aăară distinct prețul mărfurilor și servicfiilor (fără TVA) și separat suma TVA.

Exemplu:

Denumirea sortimentului de marfă	Cantitate	Preț unitar	Valoare	TVA (19%)
A	100	20.000	2.000.000	380.000
B	500	30.000	15.000.000	2.850.000
C	400	150.000	60.000.000	11.400.000
		Total marfă	77.000.000	14.630.000
		Total de plată	91.630.000	

Deoarece TVA aferentă vânzărilor se încasează sau urmează să se încaseze de la clienți, este cunoscută și sub denumirea de "TVA colectată".

TVA aferentă cumpărăturilor se scade (se deduce) din taxa colectată, de unde și denumirea de "taxă deductibilă".

TVA care se decontează cu statul se determină lunat ca diferență între suma TVA colectată și suma TVA deductibilă.

1) Dacă TVA colectată este mai mică decât TVA deductibilă, diferența se recuperează de la stat și reprezintă TVA de rambursat (de recuperat).
2) Dacă TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă, diferența se datorează statului și reprezintă TVA de plată lunar. Se efectuează calculul:

TVA de decontat cu statul = TVA aferentă vânzării bunului – TVA aferentă cumpărării bunului

Scanned with OKEN Scanner

Cotele de impozitare

Conform Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată în România, cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică operațiunilor impozabile, cu excepția celor scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Regimuri de impozitare

Operațiunile impozabile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se clasifică, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:

a) operațiuni taxabile, la care se aplică cota standard a taxei (19%);
b) operațiuni scutite de TVA, cu drept de deducere însă, pentru care furnizorii și/sau prestatorii au dreptul de deducere a taxei aferente bunurilor și/sau serviciilor achiziționate, destinate realizării operațiunilor respective;
c) operațiuni scutite de TVA, fără drept de deducere, pentru care furnizorii și/sau prestatorii nu au dreptul la deducerea taxei aferentă bunurilor și/sau serviciilor achiziționate, destinate operațiunilor respective.

Documentele justificative și de evidență privind TVA sunt dispoziția de livrare, avizul de însoțire a mărfii, factura fiscală, chitanța fiscală, jurnalul pentru cumpărări, jurnalul pentru vânzări și borderourile de vânzare (încasare).

Aplicație:

O întreprindere a efectuat pentru luna în curs:

- Vânzare de 10.000.000 lei;
- TVA aferentă 19% = 1.900.000 lei;
- Cumpărările de mărfuri ale lunii = 7.000.000 lei;
- TVA deductibile 19% = 1.330.000 lei

La sfârșitul lunii curente, TVA datorata statului este de 570.000 lei.

1.900.000 lei – 1.330.000 lei = 570.000 lei

TVA colectată TVA deductibilă TVA de plată

Valoarea adăugată de societate în cursul lunii = Valoarea vânzărilor – Valoarea cumpărărilor = 10.000.000 lei – 7.000.000 lei = 3.000.000 lei

Deci, TVA 19% x 3.000.000 = 570.000 lei

(vezi ex.1)

Factura

Preț marfă .....

Remize .....(-).....

Preț net .....→ Debit cont Mărfuri

Scont .....(-)..... → Credit cont Venituri financiare

Scanned with OKEN Scanner

Preț net financiar .....
TVA .....(+).....Debit cont TVA deductibilă
Suma de plată ... → Credit cont furnizori

Contabilizarea elementelor facturii de vânzare *(Vezi Ex. 2)*

Factura
Preț marfă .....
Remize .....(-)...
Preț net .....→.....Credit cont Venituri din vânzarea mărfurilor
Scont .....(-)... → Debit cont Cheltuieli financiare
Preț net financiar .....
TVA .....(+)..... → Credit cont TVA colectată
Suma de încasat → Debit cont Clienți

Aplicație:

Se vând mărfuri la un preț de vânzare brut de 18.000.000 lei, TVA = 19%.

La întocmirea facturii se iau în calcul următoarele reduceri comerciale și financiare:

- Rabat pentru defecte de calitate (bonificație) = 1.000.000 lei
- Remiză pentru vânzare = 5%
- Remiză pentru importanța clientului = 10%
- Scont de decontare pentru efectuarea plății în numerar la livrare = 2%

Se cere să se înregistreze vânzarea mărfurilor avându-se în vedere reducerile comerciale și financiare acordate, în contabilitatea furnizorului:

Pv	= 18.000.000 lei	
Bonificație (rabat):	- 1.000.000 lei	
	17.000.000 lei	
Remiză I (5%)	- 850.000 lei	
	16.150.000 lei	
Remiză II (10%)	- 1.615.000 lei	
Net comercial	= 14.535.000 →	Credit cont 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"
Scont (2%)	= - 290.700 →	Debit cont 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"

Net financiar = 14.244.300
TVA (19%) = 2.706.417 → Credit contul 4427 "TVA colectată"
Suma de încasat = 16.950.717 → Debit cont 411 "Clienţi"

17.241.417	%	=	%	17.241.417
16.950.717	411		707	14.535.000
	"Clienţi"		"Venit din vânzarea mărfurilor"	
290.700	667		4427	2.706.417
"Cheltuieli privind sconturile acordate"			"TVA colectată"	

Remarcă: scontul poate fi înregistrat şi cu ocazia încasării.

În cazul evidenţierii scontului cu ocazia încasării se vor efectua două înregistrări:

1)	411 "Clienţi"	=	%	17.296.650 lei
			707	14.535.000 lei
			"Venituri din vânzarea mărfurilor"	
			4427	2.761.650 lei
			"TVA colectată"	

2) Încasarea cu evidenţierea scontului de 290.700 lei şi a TVA-ului aferent scontului (19%):

%	=	411	17.296.650 lei
5121			16.950.171 lei
667			290.700 lei
4427			55.233 lei

Aplicaţie:

Se consideră că o societate achiziţionează mărfuri pentru care, în factură s-au evidenţiat elementele:

- preţ de cumpărare: 1.000 buc. x 50.000 lei/buc. = 50.000.000 lei
- TVA = 19%
- bonificaţie (rabat) = 2.500.000 lei
- remiză pentru vânzare = 3%
- scont de decontare = 1%

Se cere să se înregistreze achiziţia mărfurilor, în conabilitatea clientului.

(1) Pc = 50.000.000 lei
(2) Bonificaţie = - 2.500.000 lei
(1) - (2) = 47.500.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

(3) Remiză (3%) – 1.425.000 lei
(4) net comercial = 46.075.000 lei
(5) scont (1%) = - 460.750 lei
(6) net financiar = 45.614.250 lei
(7) TVA (19%) = 8.666.707 lei
(8) Suma de plată = 54.280.957 lei

Suma datorată furnizorului = Preț net financiar + TVA				
54.741.707 lei	%	=	%	54.741.707 lei
46.075.000 lei	371		401	54.280.957 lei
	"Mărfuri"		"Furnizori"	
8.666.707 lei	4426		767	460.750 lei
	"TVA deductibilă"		"Venituri din sconturi"	

6.3.1. Formele și documentele aprovizionării cu mărfuri A. Formele comune și documentele aprovizionării cu mărfuri

Aprovizionarea cu mărfuri se face de la societăți industriale și agricole producătoare din țară, prin import direct sau prin intermediul societăților de comerț exterior și de la alte societăți de comerț.

Procesul de aprovizionare se desfășoară pe baza contractelor încheiate cu furnizorii, în care se precizează denumirea mărfurilor care se achiziționează, cantitățile și termenele de livrare, modalitățile și termenele de plată, condițiile de transport și ambalare etc.

Aprovizionarea se face și pe bază de comandă.

a) Aprovizionarea fără delegat (pe răspunderea furnizorului) are loc în concordanță cu prevederile contractuale și ale graficului de livrare.

Pe baza acestuia, furnizorul întocmește Dispoziția de livrare în conformitate cu care procedează la autorecepția lotului de mărfuri, întocmindu-se un Proces-verbal de autorecepție după care urmează ambalarea mărfurilor, încărcarea în mijlocul de transport și expedierea lor, cu această ocazie fiind încredințate cărăușului. Ca documente de transport, se întâlnesc: Scrisoarea de trăsură, Scrisoarea de transport, Buletinul de mesagerie (în funcție de mijlocul de transport folosit).

Cărăușul asigură transportul mărfurilor la destinație, anunțarea destinatarului și încredințarea bunurilor beneficiarului. Acesta numește o comisie de recepție care procedează la recepția calitativă și cantitativă a lotului de mărfuri.

Urmărind concordanța cu prevederile din contract și documentele de livrare și transport, comisia de recepție întocmește Nota de recepție și constatare de diferențe.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul constatării unor urme de violare a vagonului sau ambalajelor, se întocmește un Proces-verbal de constatare opozabil furnizorului sau cărăușului, după caz.

Dacă parțial sau total marfa nu este acceptată de societatea de comerț ca fiind necorespunzătoare calitativ sau nelivrată la termenele prevăzute, este luată în custodie întocmindu-se un Proces-verbal de luare în custodie.

Ulterior, ea se restituie furnizorului, care întocmește factura în roșu.

În nota de recepție, marfa se evaluează la cost de achiziție, sau la preț de vânzare, în funcție de metoda de contabilizare a operațiilor cu mărfuri.

Pe baza documentelor primare se fac înregistrări în evidența operativă (fișă de magazie, raport de gestiune etc.) și se întocmesc documente centralizatoare (Recapitulații sau borderouri ale mărfurilor intrate), care se înregistrează în contabilitatea sintetică.

Aprovizionarea prin delegat propriu are loc când furnizorul și beneficiarul se află în aceeași localitate.

Delegatul societății de comerț se prezintă la furnizor cu o comandă și o delegație de ridicare a mărfurilor. Participând la pregătirea lotului de marfă și ambalaje, delegatul le preia și semnează documentele de livrare (Dispoziția de livrare și Factura). El poartă răspunderea integrității lotului de marfă și ambalaje.

La sosirea lui, se procedează la verificarea cantitativă și calitativă și se întocmește Nota de recepție și constatare de diferențe. În cazul lipsurilor de marfă constatate la recepție se întocmește Decizia de imputare sau se ia delegatului un Angajament de plată.

Aprovizionarea cu delegat al furnizorului presupune prezentarea acestuia la unitatea beneficiară unde se verifică mărfurile de către Comisia de recepție și se întocmesc documentele de recepție.

B. Formele specifice de aprovizionare și documentele întocmite

a) Aprovizionarea prin intermediul depozitelor de repartizare se întâlnește în cadrul societăților „en detail" sau de „alimentație publică".

Depozitul de repartizare efectuează două operații:

- prima se referă la recepția mărfurilor sosite de la furnizor, printr-una din formele anterioare;
- a doua o constituie distribuirea mărfurilor către magazine sau unități de alimentație publică. Aceasta se efectuează pe baza „Graficului de distribuție" și a „Notei de predare-restituire" care justifică descărcarea gestiunii depozitului și încărcarea gestiunii beneficiare.

„Nota de predare-restituire" stă la baza „Raportului de gestiune" cu intrările de mărfuri și a „Fișei de magazie" cu ieșirile de mărfuri. Tot pe baza ei se întocmește Recapitulația mărfurilor ieșite din depozit și intrate în gestiunea primitoare.

Scanned with OKEN Scanner

Aprovizionarea de pe piața agroalimentară se face de unitățile operative de alimentație publică din numerarul reținut din vânzări și încredințat achizitorului sub formă de avans spre decontare. Acesta consemnează date de identificare a producătorului agricol, sortimentele de mărfuri, cantitățile și prețul de cumpărare în „Borderoul de achiziție". Predarea mărfurilor către gestiunea primitoare (bucătărie, bufet) se consemnează în „Nota de recepție și constatate de diferențe".

Aprovizionarea din producție proprie se întâlnește tot în alimentația publică și constă în transferul unor preparate culinare din bucătăriile restaurantelor către unitățile de desfacere (bufet etc.). Documentul de transfer este „Nota de predare-restituire" întocmită pe baza „Notei de comandă" emisă de unitatea primitoare. Nota de predare-restituire servește la descărcarea gestiunii bucătăriei și la încărcarea gestiunii unității primitoare.

6.3.2. Formele și documentele vânzării de mărfuri

Formele de vânzare a mărfurilor se pot împărți în două categorii, și anume:

- Vânzare către consumatori individuali;
- Vânzare către consumatori colectivi sau terți (alte societăți).

După modalitatea de încasare a banilor, vânzarea poate fi:

- În numerar
- Prin virament.

De regulă, vânzarea către consumatorii individuali se face cu încasare în numerar, iar către terți cu încasare prin virament.

A. Vânzarea către terți (alte societăți) cu încasare în numerar sau prin virament cunoaște următoarele forme:

a) Vânzarea loco unitate primitoare cu delegat al societății predatoare (furnizorului) presupune colectarea comenzilor de mărfuri de la beneficiari, pregătirea loturilor de mărfuri ce se vând, autorecepționarea și încredințarea lor delegatului, încărcarea în mijloacele de transport, întocmirea „Avizului de însoțire a mărfurilor".

Pe baza avizului astfel completat, furnizorul întocmește „Factura", care este individuală sau globală dacă vânzarea se face la mai multe unități aparținând aceleiași societăți.

Avizul de însoțire reprezintă documentul de ieșire a mărfurilor. În el se înscrie cantitatea livrată, cumpărătorul completând cantitatea efectiv primită. Diferențele ce se pot ivi între cele două cantități sunt denumite „diferențe din distribuție" și se soluționează de furnizorul mărfii. În factură se menționează cantitatea efectiv primită de beneficiar.

Scanned with OKEN Scanner

Avizele de însoțire și facturile stau la baza înregistrărilor din evidența operativ gestionară. Ele se prelucrează și se centralizează în „Recapitulația sau Borderoul mărfurilor ieșite".

Vânzarea loco unitate furnizoare cu delegat al cumpărătorului necesită prezentarea acestuia cu o „Comandă" cuprinzând mărfurile solicitate și o „Delegație de ridicare a mărfurilor".

Avizând comanda, serviciul comercial emite „Dispoziția de livrare" prin care dispune vânzarea mărfurilor. La furnizor se recepționează mărfurile în prezența delegatului cumpărătorului, întocmind „Factura" și „Certificatul de calitate".

Prelucrarea documentelor se face asemănător variantei prezentate anterior.

Vânzarea mărfurilor pe răspunderea furnizorului (fără delegat) se efectuează pe baza contractului, a graficului de livrare și a dispoziției de livrare întocmită de compartimentul comercial.

După pregătirea lotului de marfă se procedează la autorecepție. Se întocmesc apoi documentele de livrare: „Factura", „Certificat de calitate" etc.

După predarea mărfurilor cărăușului se emit documentele de transport: „Scrisoare de trăsură", „Scrisoare de transport", „Buletin de mesagerie" etc.

Documentele de livrare se înregistrează în evidența gestionară și apoi se prelucrează, centralizează și înregistrează în contabilitate.

B. Vânzarea către consumatori individuali se face, de regulă, cu încasarea în numerar și cunoaște următoarele forme:

Vânzarea mărfurilor cu bon eliberat de vânzător și înregistrare în borderouri;

Vânzarea mărfurilor cu eliberare de bon și înregistrare în aparatul de casă;

- Vânzarea mărfurilor cu tichet emis de aparatul de casă;

Vânzarea mărfurilor cu plata la domiciliul clientului prin casele de comenzi.

Dacă aceste forme de vânzare sunt specifice societăților „en detail", pentru cele de alimentație publică ele se pot folosi în special la unități cu autoservire, ca formă specifică de vânzare pentru celelalte unități apare:

- Vânzarea prin ospătari.

6.3.3. Organizarea evidenței operative a mărfurilor

Se face în mod diferit la depozite și celelalte unități: magazine, restaurante, baruri etc.

La depozite - evidența operativă este organizată cu ajutorul „Fișei de magazie", în care gestionarul operează numai cantitativ, intrările și ieșirile de mărfuri, stabilind stocul de mărfuri după fiecare operație.

Scanned with OKEN Scanner

În magazine, restaurante, cofetării, baruri, bufete - organizarea evidenţei operative şi a contabilităţii analitice prezintă particularităţi datorate formelor şi documentelor vânzării mărfurilor, care furnizează numai informaţii valorice.

Forme de evidenţă operativă specifice se organizează în gestiunile bucătăriilor şi barurilor.

La bucătărie, gestionarii întocmesc zilnic „Planul producţiei culinare", document cantitativ care exprimă stocul de preparate culinare.

La bar se întocmeşte „Fişa de stocuri", care are rolul unui inventar de predare-primire a stocurilor de mărfuri rămase la sfârşitul programului de lucru.

6.3.4. Contabilitatea aprovizionării-vânzării de mărfuri în condiţiile constatării de diferenţe la recepţie şi din distribuţie

La primirea mărfurilor aprovizionate de la furnizori, comisia de recepţie verifică din punct de vedere cantitativ şi calitativ mărfurile şi ambalajele, respectiv concordanţa acestora cu datele înscrise în documentele de livrare şi cu prevederile din contracte.

La compartimentul comercial se mai procedează la o verificare valorică prin confruntarea preţurilor din factură cu cele negociate şi înscrise în contract şi prin refacerea tuturor calculelor din documentele de livrare.

Atât marfa recepţionată, cât şi diferenţele constatate se înscriu în „Nota de recepţie şi constatare de diferenţe".

După natura lor, diferenţele pot fi:

- cantitativ-valorice (când cantitatea efectiv recepţionată nu corespunde cantităţii din factură);
- calitativ-valorice (când cantitatea mărfii primite nu corespunde celei contractate);
- valorice (când datele cantitative şi calitative corespund dar, datorită unor preţuri eronate sau a unor erori de calcul, valoarea nu este corectă).

a) Diferenţele cantitativ-valorice, după sensul lor pot fi:

- Plusuri cantitativ-valorice;
- Minusuri cantitativ-valorice.

După modul de soluţionare, plusurile cantitativ-valorice pot fi:

•acceptate în gestiune dacă marfa se încadrează în procentele contractuale

•acceptate în gestiune dacă nu s-au respectat prevederile contractuale.

Plusul acceptat se înregistrează ca o intrare de marfă, la cost de aprovizionare sau preţ de vânzare în funcţie de metoda practicată, cu particularitatea că obligaţia de plată se reflectă cu ajutorul contului 408 „Furnizori - facturi nesosite",

Scanned with OKEN Scanner

iar TVA aferentă este neexigibilă (în așteptare până la sosirea facturii, când se face transferul obligațiunii în contul 401 „Furnizori", iar TVA neexigibilă în contul 4426 „TVA deductibilă".

Plusul neacceptat se preia în custodie, întocmindu-se un „Proces-verbal de preluare a mărfurilor în custodie". În contabilitate se debitează contul 8033 „Valori materiale primite spre păstrare sau custodie". Ulterior, aceste mărfuri se restituie furnizorului, întocmindu-se un „Aviz de însoțire" (în care se specifică „plus de marfă restituit") și se creditează contul 8033.

Minusul cantitativ-valoric se poate datora unor cauze cunoscute, situație în care se consideră soluționat, sau unor cauze care nu se cunosc în momentul recepției, lucru care determină să fie considerat nesoluționat. El se înregistrează ca o cheltuială cu marfa. Minusurile soluționate pot apărea din vina furnizorului, cărăușului (organizația de transport) sau delegatului propriu, și în aceste cazuri sunt recuperabile prin imputare sau pot fi cauzate de factori obiectivi, fiind nerecuperabile (neimputabile).

a. Minusurile din vina furnizorului nu se reflectă, de regulă, în contabilitate. Ele se refuză la plată, nesolicitându-se furnizorului o factură cu sumele corespunzătoare minusului în roșu. Dacă plata s-a efectuat înainte de recepționarea mărfii, iar la recepție s-a constatat minusul din vina furnizorului, acesta devine debitor în limita costului de aprovizionare al mărfii lipsă, plus TVA aferentă.

Minusul din vina cărăușului se impută acestuia la costul de aprovizionare al mărfii lipsă plus TVA aferentă.

Minusul din vina delegatului se recuperează prin imputare la prețul de vânzare al mărfii ce lipsește, plus TVA aferentă vânzării. Costul de aprovizionare și TVA aferentă vânzării, se datorează furnizorului, iar diferența dintre prețul de vânzare și costul de achiziție reprezintă un venit din operațiuni de exploatare (din debite).

Minusul cantitativ-valoric soluționat, dar nerecuperat poate reprezenta:

- perisabilități în limita normelor sau peste normele legale;
- pierderi din cazuri de forță majoră (calamități).

Ele se suportă de întreprinderea de comerț și majorează cheltuielile cu marfa ale exercițiului în care are loc aprovizionarea, la costul de aprovizionare al mărfurilor lipsă plus TVA.

Minusurile cantitativ-valorice nesoluționate se reflectă până la soluționare în debitul contului 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare" la cost de aprovizionare. Ulterior, după soluționare, se creditează acest cont în corespondență cu contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" și, concomitent, se efectuează imputarea dacă minusul este imputabil.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul diferențelor calitativ-valorice, marfa poate fi acceptată cu sau fără bonificație, sau luată în custodie și reținută ulterior. Bonificația primită odată cu marfa diminuează costul ei de aprovizionare, iar cea primită ulterior majorează veniturile din exploatare.

Diferențele valorice, indiferent de sensul lor, plusuri sau minusuri, se datorează unor prețuri eronate sau unor erori de calcul din factură.

Diferențele valorice în plus se reflectă în contul 408 „Furnizori - facturi nesosite" până la primirea facturii suplimentare, iar pentru cele în minus se întocmește „refuz de plată parțial" și se solicită furnizorului o factură cu sumele în roșu.

Studiu de caz:

O societate comercială cumpără mărfuri de la furnizori, factura cuprinzând:

Marfa A: 100 buc. x 10 lei/buc.; TVA = 19% Marfa B: 100 buc. x 5 lei/buc.; TVA = 19%

Cu ocazia recepției se constată:

- la Marfa A: 120 buc., plusul se acceptă și se solicită factura de la furnizorul producător;
- la Marfa B: 80 buc., lipsă de 20 buc. se tratează astfel:
  - 10 buc. se consideră pierderi în limita normelor legale (perisabilități);
  - 10 buc. lipsă din vina delegatului societății comerciale și se impută acestuia știind că prețul de vânzare unitar este de 6 lei/buc.

Se cere: înregistrarea mărfurilor recepționate și soluționarea diferențelor constatate la recepție.

1. Se înregistrează recepția Mărfii A

Cu factură:

100 buc. x 10 lei/buc. = 1000 lei

TVA (19%) = 190 lei

Total plată Marfa A = 1190 lei

1000	371	„Marfă A"	=	401	„Furnizori"	1190
190	4426	„TVA deductibilă"				

Fără factură:

20 buc. x 10 lei/buc. = 200 lei

TVA (19%) = 38 lei

Total de plată = 238 lei

Scanned with OKEN Scanner

200	371	„Marfă A”	=	408	„Furnizori-facturi nesosite”	238
38	4428	„TVA neexigibilă”				

2. Se înregistrează recepţia Mărfii B

Cu factură:
80 buc. x 5 lei/buc. = 400 lei
TVA (19%) = 76 lei
Total de plată = 476 lei

400	371	„Marfă B”	=	401	„Furnizori”	476
76	4426	„TVA deductibilă”				

3. Soluţionarea lipsurilor la recepţie:
3a) Se înregistrează pierderile normale (perisabilităţile):
10 buc. x 5 lei/buc. = 50 lei
TVA (19%) = 9,50 lei
Total = 59,50 lei

50	607	„Cheltuieli privind marfa”	=	401	„Furnizori”	59,50
9,50	4426	„TVA deductibilă”				

3b) Se înregistrează lipsurile de mărfuri imputabile delegatului societăţii comerciale:
10 buc. x 5 lei/buc. = 50 lei
TVA (19%) = 9,50 lei
Suma datorată = 59,50 lei

50	607	„Cheltuieli privind marfa”	=	401	„Furnizori”	59,50
9,50	4426	„TVA neexigibilă”				

3c) Imputarea mărfurilor lipsă se face la un preţ de vânzare de 6 lei/buc.
10 buc. x 6 lei/buc. = 60 lei
TVA (19%) = 11,40 lei
Total de încasat = 71,40 lei

71,40	428	„Alte creanţe şi datorii în legătură cu capitalul”	=	758	„Alte venituri din exploatare”	60
				4427	„TVA colectată”	11,40

Scanned with OKEN Scanner

4. Se înregistrează factura pentru plusul acceptat:

4a) transferul datoriei:

238	408	„Furnizori-facturi nesosite"	=	401	„Furnizori"	238

4b) transportul TVA-ului:

38	4426	„TVA deductibilă"	=	4428	„TVA neexigibilă"	38

În procesul vânzării mărfurilor, diferențele apar în cazul formei de vânzare prin autorecepție la furnizor (pe răspunderea furnizorului), sau cu delegat al furnizorului.

Frecvente sunt minusurile cantitativ-valorice din pierderile normale (perisabilități) sau imputate delegatului. Ele se înregistrează ca ieșiri de mărfuri în corespondență cu contul 607 „Cheltuieli cu marfa".

Concomitent, în cazul minusului din vina delegatului se înregistrează imputarea.

Presupunând că s-a livrat de către un angrosist unui detailist:

Marfa „A": 1.600 buc. x 1 lei/buc. = 1.600 lei
TVA (19%) = 304 lei
Total = 1.904 lei

Costul de aprovizionare al mărfii este de 0,80 lei/buc., iar acesta a primit:

1.500 buc. x 1 lei/buc. = 1.500 lei
TVA (19%) = 285 lei
Total = 1.785 lei

Constatând un minus de 100 buc, din care 10 bucăți perisabilități, iar restul din vina delegatului angrosistului. În contabilitatea acestuia vor avea loc următoarele înregistrări:

a) Pentru livrarea mărfurilor efectiv primite de detailist:

1.785	4111	„Clienți"	=	707	„Venit din vânzarea mărfurilor"	1.500
				4427	„TVA colectată"	285

b) Pentru descărcarea gestiunii:

1.500 buc. x 0,80 lei/buc. = 1.200 lei

1.200	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	371	„Mărfuri"	1.200

Scanned with OKEN Scanner

c) Pentru minusul din perisabilități:

Ca: 10 buc. x 0,80 lei/buc. = 8 lei

8	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	371	„Mărfuri"	8

d) Pentru diferențele în minus imputate la nivelul prețului de vânzare plus TVA:

Pv: 90 buc. x 1 lei/buc. = 90 lei
TVA (19%) = 17,10 lei
Total = 107,10 lei

d1) Înregistrarea minusului:
90 buc. x 0,80 lei = 72 lei

72	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	371	„Mărfuri"	72

d2) Imputarea minusului:

107,10	428	„Alte creanțe și datorii în legătură cu capitalul"	=	758	„Alte venituri din exploatare"	90
				4427	„TVA colectată"	17,10

6.4. Inventarierea mărfurilor

6.4.1. Necesitatea inventarierii

Necesitatea inventarierii se face simțită, în principal, în două momente:

- în cursul exercițiului pentru controlul gestiunilor;
- la închiderea exercițiului pentru stabilirea situației patrimoniale reale și în vederea evaluării mărfurilor.

Rolul inventarierii în cadrul acțiunii de control gestionar, constă în stabilirea integrității patrimoniului, dar cu această ocazie se pot realiza și alte obiective: cunoașterea structurii fondului de marfă, a dinamicii și valorii stocurilor etc.

Inventarierea de control poate avea loc o dată sau de mai multe ori în cursul anului, precum și în următoarele situații:

- Predarea - primirea gestiunilor;
- Indicii ale existenței plusurilor sau minusurilor în gestiune;
- La cererea organelor de control;
- În cazul comasării unor unități, a desființării lor, a spargerii lor etc.;
- În cazuri de forță majoră (calamități).

Scanned with OKEN Scanner

Inventarierea se efectuează pe baza unui plan de control gestionar, în care se prevăd gestiunile nesupuse controlului, termenele și perioadele de executare.

Numărul de inventarieri se diferențiază între una și trei inventarieri pe an, la aceeași gestiune, în funcție de modalitatea de organizare a evidenței operative și a contabilității analitice a mărfurilor, a formei de vânzare a lor etc.

Obiectul inventarierii poate fi reprezentat de:

- Mărfuri aflate în stoc în unitățile operative ale întreprinderii;
- Mărfuri aflate la terți;
- Mărfuri aflate în curs de aprovizionare;
- Mărfuri aparținând altor persoane fizice sau juridice, primite în păstrare sau în custodie, spre vânzare în comision etc.

Inventarierea se efectuează de o comisie numită în acest sens de către conducătorul unității și formată din cel puțin două persoane. Din comisie nu pot face parte contabilul care ține evidența gestiunii și gestionarul care are însă obligația să asiste la desfășurarea inventarierii.

Etapele inventarierii

Fazele inventarierii sunt: pregătirea, desfășurarea și regularizarea deficiențelor de inventar.

a) În faza de pregătire se emite Dispoziția de inventariere, care se înmânează comisiei. Ea conține gestiunea ce urmează a se inventaria, componența comisiei, obiectul și perioada inventarierii. Comisia oprește procesul circulației mărfurilor în cadrul gestiunii, verifică aparatele de măsură și cere gestionarului gruparea separată a mărfurilor după apartenență, vechime, starea în care se află etc.

Comisia apoi verifică ultimele documente de ieșire a mărfurilor și solicită gestionarului o declarație de inventar în care acesta specifică dacă are în gestiune sau a eliberat mărfuri fără documente, dacă a înregistrat toate documentele în evidența operativă, dacă cunoaște existența unor plusuri sau minusuri în gestiune etc.

Desfășurarea inventarierii presupune constatarea faptică a mărfurilor și ambalajelor existente în gestiune, prin măsurare, cântărire, numărare, în funcție de natura și caracteristicile acestora. Stocurile stabilite se consemnează în Listele de inventariere întocmite separat pentru mărfurile cu mișcare normală, lentă, nevandabile etc., aparținând patrimoniului sau unor persoane străine. Listele se întocmesc în trei exemplare, iar două se preiau de comisie în vederea verificării și certificării inventarierii prețurilor unitare pentru fiecare sortiment de marfă și apoi a evaluării stocurilor inventariate.

Scanned with OKEN Scanner

Se procedează apoi la totalizarea listelor de inventariere cu care ocazie se întocmeşte o recapitulaţie a listelor.

În final se determină diferenţele de inventar şi cauzele care le-au generat şi se propun soluţiile de regularizare a diferenţelor, încheindu-se un proces-verbal de inventariere şi control gestionar.

6.4.2. Metode de contabilizare a stocurilor

6.4.2.1. Metoda inventarului permanent

Metoda inventarului permanent asigură cunoaşterea în orice moment a nivelului stocurilor, cu ajutorul conturilor de mărfuri, realizându-se în acest fel un inventar scriptic continuu.

În acest sens, în contul „Mărfuri" se înregistrează toate operaţiile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât şi valoric.

Plecând de la posibile preţuri de evaluare, metoda inventarului permanent se poate prezenta în mai multe variante:

- Inventar permanent la cost de achiziţie;
- Inventar permanent la cost standard;
- Inventar permanent la preţ de vânzare (fără sau cu TVA).

Concluzie:

Metoda inventarului permanent constă în utilizarea conturilor de stocuri pentru a determina şi urmări în permanenţă stocul scriptic al acestora după fiecare operaţie de intrare şi ieşire. Ca atare, contabilitatea sintetică a stocurilor va reflecta:

- Stocul iniţial, de la începutul lunii, care va fi cel final din luna precedentă şi care nu poate fi decât debitor;
- Intrările în cursul lunii, pe baza documentelor de intrare a stocurilor care vor forma rulajul creditelor al conturilor de stocuri;
- Ieşirile din cursul lunii, în baza documentelor de ieşire a stocurilor care vor forma rulajul creditor al conturilor de stocuri.

În baza elementelor menţionate: stoc iniţial, intrări, ieşiri se va stabili în permanenţă stocul scriptic al bunurilor. Ele vor putea fi comparate la perioadele de inventariere cu stocurile faptice din a căror comparare se pot stabili plusuri sau minusuri de inventar; cu acestea vor fi corectate stocurile scriptice pentru a se pune de acord situaţia scriptică din contabilitate cu situaţia faptică, determinată prin inventariere.

Metoda inventarului permanent, deşi presupune un volum mai mare de muncă, asigură o mai riguroasă cunoaştere, în orice moment, a mărimii stocurilor şi un mai bun control al integrităţii lor.

Scanned with OKEN Scanner

A. Metoda inventarului permanent la cost de achiziție

Se caracterizează prin evaluarea stocurilor și mișcării mărfurilor la cost de achiziție care, de regulă, este fluctuant pentru același sortiment de marfă. Această fluctuație presupune calculul costului de achiziție aferent mărfurilor vândute după anumite procedee, și anume:

- Procedeul costului mediu ponderat;
- Procedeul epuizării succesive a stocurilor (FIFO sau LIFO).

Această metodă se aplică la unitățile comerciale cu ridicata unde evidența analitică este cantitativ-valorică pe grupe și sortimente de mărfuri.

Prețul de înregistrare al mărfii este costul de achiziție la care se evidențiază stocurile și operațiile cu mărfuri.

Conturile utilizate care definesc această metodă sunt:

- Contul 371 „Mărfuri", care ține evidența mărfurilor aflate în depozitele cu ridicata, precum și a celor aflate în unitățile cu amănuntul sau de alimentație publică și este un cont de stocuri, de activ.

În debitul contului „Mărfuri" se înregistrează valoarea la cost de achiziție a mărfurilor intrate în gestiune (cumpărate, primite de la terți, constatate în plus la inventar) și în credit valoarea la cost mediu de achiziție a mărfurilor ieșite din patrimoniul unității (vândute, date în custodie la terți, minusuri la inventar).

Soldul contului reprezintă valoarea mărfurilor la cost mediu de achiziție existente în stoc la finele perioadei.

Remarcă:

Contul 371 „Mărfuri" dezvoltă subconturi sau conturi analitice cantitativ-valorice pe grupe și sortimente; la nivelul gestiunii, contul 371 „Mărfuri" va fi global-valoric. Această dezvoltare este specifică depozitelor cu ridicata și celor de repartizare (de ex. unitățile en-gros).

Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" evidențiază costul de achiziție al mărfurilor vândute de către unitățile patrimoniale.

În cazul inventarului permanent se debitează în cursul exercițiului cu valoarea la costul de achiziție a mărfurilor ieșite din patrimoniu (vândute sau constatate lipsă la inventar).

Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" se creditează la finele perioadei cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor cu marfa asupra rezultatului financiar. Ca excepție, se mai poate credita cu eventualele recuperări de cheltuieli și cu plusurile la inventar.

Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" ține evidența vânzărilor de mărfuri (la preț de vânzare mai puțin taxa pe valoarea adăugată TVA).

Scanned with OKEN Scanner

Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" se creditează cu prețul de vânzare al mărfurilor vândute clienților; se debitează la finele perioadei cu încorporarea sumei totale a veniturilor din vânzare, în profit (contul 121 „Profit și pierdere"). Ca excepție, se mai poate debita cu acoperirea eventualelor reduceri de prețuri cu caracter comercial (bonificații, remize, risturnuri) acordate ulterior facturării mărfurilor. În acest fel se corectează cifra de afaceri cu reducerile acordate.

Studiu de caz:

Pentru înțelegerea contabilizării stocurilor și operațiilor cu mărfuri se consideră o societate comercială care la începutul exercițiului dispune de un stoc de marfă „X" de 1.000 de unități cantitative evaluat la un cost de achiziție de 6,80 lei/unitate.

În cursul exercițiului au loc următoarele operații economico-financiare:

1. Cumpărare de mărfuri:

Marfa „X", Pc: 500 x 6,20 lei/buc = 3100 lei
Cheltuieli de transport = 400 lei
Cost de achiziție total = 3500 lei
Cost unitar = 3500: 500 = 7 lei/buc

3.500	371	„Mărfuri"	=	401	„Furnizori"	3.500

2. Vânzări de mărfuri cu încasare ulterioară; Pv/unitate = 6 lei

300 u x 8 lei/u = 2.400 lei

2.400	4111	„Clienți"	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	2.400

3. Vânzare de mărfuri pe bază de efecte de comerț

Pv = 8,20 lei/u

600 u x 8,20 lei/u = 4920 lei

a) Vânzarea mărfurilor

4.920	4111	„Clienți"	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	4.920

b) acceptarea efectului:

4.920	413	„Efecte de" primit	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	4.920

Scanned with OKEN Scanner

4. Cumpărări de mărfuri pe bază de efecte de comerț Factura cuprinde:
Marfa „X": Pc: 800 u x 6,50 lei/u = 5.200 lei
Cheltuieli de transport = 560 lei
Cost de achiziție total = 5.760 lei
Cost unitar = 5.760 : 800 u = 7,20 lei/u.

a) Cumpărarea mărfurilor:

5.760	371 „Mărfuri"	=	401 „Furnizori"	5.760

b) Acceptarea efectului:

5.760	401 „Furnizori"	=	403 „Efecte de plată"	5.760

5. Vânzări de mărfuri cu factură și decontare ulterioară, la Pv = 8,60 lei/u.
500 u x 8,60 lei/u = 4.300 lei

a) Vânzarea:

4.300	4111 „Clienți"	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	4.300

b) Încasarea ulterioară:

4.300	5121 „Conturi la bănci în lei"	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	4.300

Pentru a putea calcula la finele perioadei rezultatul din vânzarea mărfurilor, este necesară cunoașterea prealabilă a costului de achiziție a mărfurilor vândute (CAMV). Calculul acestuia se face în continuare potrivit procedurii FIFO.

D	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	C
(7) 11.620	(2) 2.400 (3) 4.920 (5) 4.300
TD=11.620	TC=11.620

În urma înregistrărilor efectuate, situația din conturile principale se prezintă:

D	371 „Mărfuri"	C
Si: 1.000 x 6.80 = 6.800 (1) 500 x 6.20 = 3.500	(6)9.600
TD 16.060	TC = 9.600

D	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	C
(6) 9.600	(8) 9.600
TD 9.600	TC 9.600

Scanned with OKEN Scanner

Fișa de cont analitic Marfă „X"

Data	Explicații	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		q	p	v	q	p	v	q	p	v
1.01	Si			-			-	1.000	6,80	6.800
1.01	Intrare Fact. Nr.2501 2	500	7	3.500				1.000 500	6,80 7	6.800 3.500
10.01	Ieșire Fact. Nr. 354	-	-	-	300	6,80	2040	700 500	6,80 7	4760 3500
20.01	Intrare Fact. Nr. 355	-	-	-	600	6,80	4080	100 500	6,80 7	680 3.500
26.01	Intrare Fact. Nr. 4201	800	7,20	5.760	-	-	-	100 500 800	6,80 7 7,20	680 3.500 5.760
31.01	Ieșire Fact. Nr. 356	-	-	-	100 400	6,80 7	680 2.800	100 800	7 7,20	700 5.760
	Rulaje	1.300	-	9.260	1.400		9.600	900		6.460

6. Se descarcă gestiunea cu mărfurile vândute:

9.600	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	371	„Mărfuri"	4.300

La sfârșitul perioadei, conturile 607 „Cheltuieli privind mărfurile" și 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" se închid prin contul 121 „Profit și pierdere", în vederea calculării rezultatului.

7. Închiderea contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" pentru 11.620 lei (TC)

(31.I)

11.620	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	121	„Profit și pierdere"	11.620

8. închiderea contului 607 „Cheltuieli privind mărfuri" cu totalul cheltuielilor (CAMV) aferente vânzărilor 9600 lei

(31.I)

9.600	121	„Profit și pierdere"	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	9.600

Rezultatul brut din vânzare (profit brut, marja comercială) va fi calculat:
11.620 lei - mărfuri vândute la preț de vânzare
9.600 lei – CAMV
2.020 lei - marjă brută

Scanned with OKEN Scanner

Notă: Calculul CAMV în maniera prezentată este posibil doar pe baza datelor furnizate de contabilitatea analitică organizată cantitativ și valoric pe sortimente de marfă.

B. Metoda inventarului permanent la cost standard

Metoda se poate aplica în condițiile unei relative stabilități a prețurilor, astfel încât, înainte de corectarea cu diferențele, costul standard al mărfii ieșite să aibă o valoare informațională (fiind foarte apropiat de costul efectiv de achiziție).

Principiile metodei:

- Evaluarea stocurilor, intrărilor și ieșirilor de mărfuri la cost standard (preț stabilit pe baza prețurilor perioadei precedente). Periodic, costul standard se actualizează în funcție de evoluția reală a prețurilor.
- Calculul și înregistrarea diferenței între costul standard și costul de achiziție efectiv, atât pentru stocuri, cât și pentru intrări și ieșiri.

Conturi utilizate:

Contul 371 „Mărfuri" înregistrează stocul și operațiile cu mărfuri la cost standard. Ca urmare, se debitează cu mărfurile intrate la cost standard și se creditează cu mărfurile ieșite la cost standard; soldul final debitor reflectă stocul de mărfuri la cost standard. Necesită dezvoltarea în analitic, cantitativ-valoric, pe fiecare sortiment de marfă.

Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri" evidențiază diferențele în costul prestabilit (standard) și costul de achiziție al mărfurilor intrate, ieșite sau în stoc. Este un cont bifuncțional.

• Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri" se creditează cu diferențele favorabile aferente mărfurilor intrate și se debitează cu diferențele nefavorabile aferente mărfurilor intrate, urmând să se repartizeze soldul contului la data calculului asupra mărfii ieșite pe baza coeficientului:

$$K\ 378 = \frac{\text{Sold cont 378 la data calculului}}{(Si + RD)\ \text{cont 371}}$$

Diferența aferentă mărfurilor ieșite=K378 x RC cont 371

Soldul final creditor sau debitor va reflecta diferențele favorabile sau nefavorabile aferente stocului de marfă și se va însuma algebric cu soldul final al contului 371 „Mărfuri" pentru a se determina costul de achiziție efectiv al mărfii rămase în stoc.

Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" este un cont de activ care se debitează în cursul exercițiului cu costul standard al mărfurilor ieșite, urmând ca la

Scanned with OKEN Scanner

închiderea exercițiului acesta să se corecteze cu diferențele aferente ieșirilor de marfă. Deci, se debitează cu diferențele nefavorabile și se creditează cu diferențele favorabile aferente mărfurilor ieșite. Tot la închiderea exercițiului se creditează cu suma cheltuielilor privind mărfurile ieșite la cost de achiziție, repartizată asupra contului de rezultate.

Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" funcționează la fel ca în metoda precedentă. Se creditează cu prețul de vânzare al mărfurilor vândute și se debitează la închiderea exercițiului cu suma veniturilor la preț de vânzare, încorporată în profitul unității.

Studiu de caz:

Se consideră aceeași aplicație prezentată în varianta inventarului permanent la cost de achiziție, cu următoarele precizări:

Se presupune costul standard = 7 lei/unitate;

Stocul la începutul exercițiului este de 1.000 unități, care se evaluează la:

Cost standard: 1.000 x 7 lei = 7.000 lei

Cost achiziție: 1.000 x 6,70 lei = 6.700 lei

Diferență favorabilă: 1.000 x 0,30 = 300 lei

Operații în cursul perioadei:

1. Cumpărări de mărfuri:

Pc: 400 u x 6,20 lei/u= 2.480 lei

Cheltuieli de transport= 520 lei

Cost achiziție= 3.000 lei

Cost standard: 400 x 7 lei/u.= 2.800 lei

Diferență nefavorabilă= 200 lei

Cost achiziție > Cost standard ⟹ diferență nefavorabilă

2.800	371	„Mărfuri"	=	401	„Mărfuri"	3.000
200	378	„Diferențe de preț la mărfuri"				

2. Vânzări de mărfuri:

a) Vânzare:

Pv 300 u x 8 lei/u = 2.400 lei

Cs 300 u x 7 lei/u = 2.100 lei

2.400	411	„Clienți"	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	2.400

Scanned with OKEN Scanner

b) Descărcarea gestiunii de marfă la cost standard:

2.100	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	371	„Mărfuri"	2.100

3. Vânzări de mărfuri:
Pv 600 u x 8,20 lei/u = 4.920 lei
Cs 600 u x 7 lei/u = 4.200 lei

a) Vânzarea:

4.920	4111	„Clienți"	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	4.920

b) Ieşirea din gestiune a mărfurilor la cost standard:

4.200	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	371	„Mărfuri"	4.200

Cumpărări de mărfuri:
Pc 700 u x 6,50 lei/u= 4.550 lei
Cheltuieli de transport= 350 lei
Cost achiziție = 4.900 lei
Cost standard: 700 u x 7 lei/u= 4.900 lei
Diferența de preț= 0

Vânzări de mărfuri:
Pv 500 u x 8,60 lei/u= 4.300 lei
Cost standard: 500 u x 7 lei/u= 3.500 lei

a) Vânzarea:

4.300	4111	„Clienți"	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	4.300

b) Ieşirea mărfurilor din gestiune la cost standard:

3.500	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	371	„Mărfuri"	3.500

Urmărind înregistrările efectuate, se constată că diferența de preț a fost înregistrată doar pentru mărfurile intrate, toate ieşirile fiind exprimate la cost standard fără menționarea diferențelor aferente.

Ca urmare, se impune calculul şi înregistrarea diferențelor aferente ieşirilor de mărfuri şi, implicit, diferența aferentă stocului. Pentru a repartiza diferențele de preț asupra ieşirilor şi stocului, se procedează astfel:

Scanned with OKEN Scanner

a) Calculul coeficientului de repartizare:

$$K\ 378 = \frac{\text{Sold cont 378 la data calculului}}{\text{Si + RD cont 371}}$$

Sdif = K378 x Valoarea la cost standard a mărfurilor ieşite

Sdif = K378 x RC cont 371

D	371 „Mărfuri"		C
Si:	7.000	2b)	2.100
(1)	2.800	3b)	4.200
(4)	4.900	5b)	3.500
RD:	7.700	RC:	9.800
TSD:	14.700	TSC:	9.800
		SFD:	4.900

D	378 „Diferenţe de preţ la marfă"		C
(1)	200	Si:	300
(6)	66,64		
RD:	266,64	RC:	300
TSD	266,64	TSC:	300
SFC:	33,36		

a) Calculul K378:

$$K378 = \frac{300\text{-}200}{7000+7700} = \frac{100}{14700} = 0{,}0068$$

b) Determinarea Sdif:

Sdif = 0,0068 x 9.800 = 66,64 lei, diferenţă favorabilă (deoarece numărătorul din relaţia de calcul a coeficientului a reprezentat o diferenţă favorabilă), care se înregistrează.

66,64	378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	66,64

Soldurile celor două conturi 371 „Mărfuri" şi 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" se cumulează algebric ţinând seama de natura diferenţei şi se determină costul de achiziţie al stocului:

- stoc la cost standard 4.900 lei (sold cont 371 „Mărfuri");
- diferenţe aferentă stocului reprezentând o diferenţă favorabilă 33,36 lei (sold cont 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri");
- stoc la cost de achiziţie 4.866,64 lei (4.900 lei - 33,36 lei).

Camv este dat de contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" şi se obţine din două elemente:

costul standard al mărfurilor ieşite:9.800 lei

diferenţe favorabilă aferentă mărfurilor ieşite: 66,64 lei

9.733,36 lei

Scanned with OKEN Scanner

D	607 „Cheltuieli privind mărfurile”		C
2b)	2.100	(7)	9.733,36
3b)	4.200	(6)	66,64
5b)	3.500		
TSD:	9.800 (Camv)	TSC: 9.800	

D	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”		C
(8)	11.620	2a)	2.400
		3a)	4.920
		5a)	4.300
TSD:	11.620	TSC:	11.620

6. Închiderea contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile” cu suma Camv:

9.733,36	121	„Profit și pierdere”	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	9.733,36

7. închiderea contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” cu suma vânzărilor de 11.620 lei:

11620	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	=	121	„Profit și pierdere”	11620

Rezultatul brut din vânzare va fi:

Mărfuri vândute la preț de vânzare: 11.620 lei

Mărfuri vândute la cost de achiziție: 9.733,36 lei

Profit brut: marjă comercială = 1.886,64 lei

C. Metoda inventarului permanent la preț de vânzare fără TVA

Principii:

Evaluarea stocurilor, intrărilor și ieșirilor de mărfuri se face la preț de vânzare; prețul de vânzare include costul de achiziție și marja brută.

Consecință: deoarece evaluarea mărfurilor se face la preț de vânzare, unitatea are datorie să calculeze și să înregistreze diferența dintre prețul de vânzare și costul de achiziție, adică marja brută aferentă mărfurilor intrate, ieșite și rămase în stoc.

Această metodă este agreată de 80% din societățile comerciale, de vânzare cu amănuntul și de alimentație publică din România, deoarece a fost practicată în perioada existenței economiei planificate și centralizate, când prețul de vânzare se caracteriza prin unicitate și caracter fix pentru același sortiment de marfă. De aceea, era posibilă aplicarea ei în condițiile organizării unei contabilități analitice global-valorice pe gestiune.

Remarcă: Metoda prezintă nenumărate dezavantaje și, în plus, permite fie încălcarea unor principii contabile, fie denaturarea situației patrimoniale și a rezultatului aferent vânzării.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile utilizate sunt:

Contul 371 „Mărfuri", care se debitează cu prețul de vânzare al mărfurilor intrate în patrimoniu și se creditează cu prețul mediu de vânzare al mărfurilor; contul prezintă sold final debitor reprezentând stocul de marfă la preț mediu de vânzare. In concluzie, evaluarea mărfurilor în contul 371 „Mărfuri" se face la preț de vânzare format din costul de achiziție și marja brută (calculată prin aplicarea procentului stabilit la costul de achiziție).

Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri" reflectă marja aferentă intrărilor, ieșirilor și stocului. Rolul rectificativ al contului se menține în vederea stabilirii stocului la nivelul contului de achiziție. Funcționează ca un cont de pasiv; se creditează cu marja brută aferentă intrărilor de marfă și se debitează cu marja brută aferentă ieșirilor de marfă.

a) Dacă unitatea practică un coeficient unic de marjă, marja brută aferentă ieșirilor se calculează la fiecare ieșire aplicând coeficientul redus (calculat prin procedeul sutei majorate cu procentul) la prețul de vânzare al mărfii ieșite:

$$\text{Mb} \Rightarrow \text{Mb redusă} = \frac{100 \text{x Mb (\%)}}{100 \text{xMb (\%)}}$$

Marja brută astfel calculată se aplică la prețul de vânzare al mărfurilor vândute; acest calcul se efectuează la sfârșitul perioadei, la descărcarea gestiunii.

Dacă unitatea practică coeficienți diferențiați pe sortimente de marfă, marfa aferentă ieșirilor se calculează la sfârșitul perioadei pe baza coeficientului de repartizare:

$$\text{K378} = \frac{\text{(Si+RC)cont 378}}{\text{(Si+RC)cont 371}} \text{ x } 100$$

Coeficientul astfel calculat se aplică asupra prețului de vânzare al stocului de mărfuri, determinându-se marja stocului (Ms).

Ms = K378 x Sold cont 371

Se calculează marja vânzărilor prin deducerea marjei stocului din soldul provizoriu al contului 378:

MV = Sold cont 378 - Marjă stoc

Calculul simplificat al marjei vânzărilor va fi:

MV = K378 x RC cont 707

Costul de achiziție al mărfurilor vândute (Camv) se calculează ca diferență între prețul de vânzare și marja vânzărilor și se evidențiază în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile", la descărcarea gestiunii.

Scanned with OKEN Scanner

Veniturile din vânzare evidenţiate în creditul contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" sunt evaluate la preţul de vânzare (fără TVA).

Metoda inventarului permanent la preţ de vânzare (fără TVA) se aplică la unităţile de desfacere cu amănuntul, unde, în general, evidenţa analitică este global-valorică pe gestiune. La aceste unităţi, la care se aplică metoda, stabilirea preţului de evidenţă (de vânzare) se efectuează în Nota de recepţie şi constatare de diferenţe (NIR).

Studiu de caz:

O societate comercială cu amănuntul ţine evidenţa mărfurilor prin inventar permanent la preţ de vânzare (fără TVA); marja brută fiind de 25% cotă fixă (aplicată la costul de achiziţie).

Situaţia în conturi la începutul perioadei este:
Sid cont 371 „Mărfuri" = 2000 lei;
Sic cont 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" = 400 lei
Operaţiile perioadei sunt:

1) Cumpărarea de mărfuri, conform facturii şi recepţiei, care cuprinde:
Cost de achiziţie = 1350/1.000 Kg. = 1,35 lei/Kg.
Marja brută (25% x 1350 lei) = 337,50 lei
Preţ de vânzare total= 1687,50 lei

$$\text{Preţul de vânzare unitar} = \frac{1687,50}{1.000} = 1,68 \text{ lei/kg}$$

Încărcarea gestiunii la preţ de vânzare:

1.687,50	371	„Mărfuri"	=	401	„Furnizori" 11620
				378	„Diferenţe de preţ la mărfuri"

2) Cumpărarea de mărfuri, conform facturii şi recepţiei:
Cost de achiziţie = 875 lei
Marjă brută (25%) = 218,75 lei
Preţ de vânzare total = 1.093,75 lei

Încărcarea gestiunii la preţ de vânzare:

1.093,75	371	„Mărfuri"	=	401	„Furnizori" 875
				378	„Diferenţe de preţ la mărfuri" 218,35

Scanned with OKEN Scanner

3) Vânzările perioadei: Pv = 2.700 lei
Înregistrarea vânzărilor perioadei:

2.700	411	„Clienți"	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	2.700

4) Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute:
4a) Se calculează marja redusă:

$$\text{Marja redusă} = \frac{100 \times Mb}{100 \times Mb} = \frac{100 \times 25}{100 + 25} = \frac{2500}{125} = 20\%$$

4b) Se calculează marja vânzării:
MV= 20% x 2700 lei = 540 lei

4c) Se calculează costul de achiziție pentru mărfurile vândute:
Camv = Preț vânzare - Marjă vânzare
Camv = 2.700 - 540 lei = 2.160 lei

2.160	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	371	„Mărfuri"	2.700
540	378	Diferențe de preț la mărfuri				

Si:	2.000	(4)	2.700	(4)	540	Si:	400
(1)	1.687,50					(1)	337,50
(2)	1.093,75					(2)	218,75
TD:	4.781,25	TC:	2.700	TD:	540	TC:	956,25
		SFD:	2.081,25	SFC:	416,25		

5) Închiderea contului de cheltuieli, respectiv contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile":

D	607 „Cheltuieli privind mărfurile"		C
4c)	2.160	(5)	2.160
TD:	2.160	TC	2.160

D	76 „Venituri din vânzarea mărfurilor"		C
(6)	2.700	(3)	2.700

2.160	121	„Profit și pierdere"	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	2.160

6) Închiderea contului de venituri, respectiv contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor":

2.700	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	121	„Profit și pierdere"	2.700

Calculul profitului brut:
preț de vânzare mărfuri vândute = 2.700 lei
Camv = 2.160 lei
Profit brut (marjă vânzări)= 540 lei

În Bilanț, mărfurile se prezintă astfel:
Stoc (la cost de achiziție) = SFD cont 371 - SFC cont 378
Stoc = 2081,25 - 416,25 = 1665 lei

Remarcă: În aplicația prezentată, am considerat o marjă fixă la nivelul întreprinderii. Dacă marja este diferențiată pe grupe de mărfuri, ieșirea din gestiune se înregistrează doar la sfârșitul perioadei, prin calculul unui coeficient mediu similar celui prezentat la diferențele de preț, aplicat apoi la valoarea mărfurilor vândute, în vederea determinării Camv.

Marja aferentă vânzărilor se calculează parcurgând aceleași etape:
determinarea coeficientului mediu al marjei:

$$K378 = \frac{\text{(Sj+RC) cont 378 „Diferențe de preț la mărfuri”}}{\text{(Sj+RD) cont 371 „Mărfuri”}}$$

Rulajele sunt aferente perioadei 1.I - sfârșitul perioadei de reportare.
b) stabilirea sumei marjei aferente vânzărilor:

Marja vânzării = K378 x Valoarea la preț de vânzare a mărfurilor ieșite

Utilizând datele exemplului precedent, doar pentru exemplificare, calculul se poate justifica astfel:

a)

$$K378 = \frac{956,25}{4781,25} = 0,2$$

Marja vânzării = 0,2 x 2700=540

Este evident că s-au obținut aceleași date, deoarece marja luată în considerare a fost unică pe întreprindere (unitate).

D. Metoda inventarului permanent la preț de vânzare plus TVA (cu amănuntul)

Principii:

- evaluarea mărfurilor în contul 371 „Mărfuri” se efectuează la prețul de vânzare plus TVA. Acest preț cuprinde costul de achiziție, plus marja brută, plus TVA.
- TVA din componenta prețului este de natură neexigibilă, contabilizându-se cu ajutorul contului 4428 „TVA neexigibilă”;

Scanned with OKEN Scanner

Contul 4428 „TVA neexigibilă" este un cont bifuncțional; se creditează cu TVA - ul din prețul mărfurilor intrate și se debitează cu TVA- ul din prețul mărfurilor ieșite.

Soldul contului, în acest caz creditor, exprimă TVA-ul din prețul mărfurilor în stoc (respectiv TVA neexigibilă încă).

Contul 4428 „TVA neexigibilă" este un cont rectificativ, având același rol cu contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri".

Rectificarea se va efectua astfel: din soldul debitor al contului 371 „Mărfuri", se scad soldurile creditoare ale conturilor 4428 „TVA neexigibilă" și 378 „Diferențe de preț la mărfuri".

Costul de achiziție pentru mărfurile vândute se calculează la sfârșitul lunii, cu ocazia descărcării gestiunii prin utilizarea coeficientului mediu de marjă. Pentru calcularea coeficientului, din total debit 371 „Mărfuri", se elimină TVA pentru a se obține un coeficient corect:

$$K378 = \frac{(Sj+RC) \text{ cont } 378}{(Sj+RD) \text{ cont } 371 - (Sj+RC) \text{ cont } 4428} \times 100$$

Camv = Preț vânzare - Marja vânzării - TVA aferentă

Pentru Bilanț, consemnarea mărfurilor se efectuează la cost de achiziție, obținut după relația:

Stoc (cost achiziție) = SFD371- SFC378 – SFC4428

Studiu de caz:

O societate comercială de desfacere cu amănuntul aplică metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA pentru mărfuri și are la începutul perioadei următoarea situație în conturi:

- Si cont 371 „Mărfuri" = 1.190 lei
- Si cont 378 „Diferențe de preț la mărfuri" = 200 lei
- Si cont 4428 „TVA neexigibilă" = 190 lei

Operațiile perioadei:

1) Se achiziționează mărfuri: preț de cumpărare: 1.400 lei; TVA 19%; cota de marjă (adaos comercial) = 25%

1. a) Încărcarea gestiunii la preț de evidență (preț vânzare cu TVA):

371	„Mărfuri"	=	%	2.082 lei
			401 „Furnizori"	1400 lei
			378 „Diferențe de preț la mărfuri"	350 lei
			4428 „TVA neexigibilă"	332 lei

Cost achiziţie = 1.400 lei
Marjă (25%)= 350 lei
Cost achiziţie + Marjă= 1.750 lei
TVA neexigibilă (19%)= 332 lei
Preţ de evidenţă = 2.082 lei

1.b) Se înregistrează TVA din factură datorat furnizorului:

4426 „TVA deductibilă"		=	401 „Furnizori"	266

2. Vânzările perioadei = 1500 lei
Valoarea mărfurilor vândute (inclusiv TVA) = 1500 lei

$$\text{din care} \quad 1500 \quad x \quad \frac{19}{119} = 240 \quad \text{TVA:}$$

Valoare la preţ de vânzare fără TVA = 1260 lei

5311 „Casa în lei"		=	%	1500 lei
			707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	1260 lei
			4427 „TVA colectată"	240 lei

3. Descărcarea la sfârşitul lunii a gestiunii, cu valoarea mărfurilor vândute presupune următoarele calcule şi înregistrări:

3.a) determinarea coeficientului mediu de marjă (adaos comercial):

$$K378 = \frac{(200+350)}{(1900+2082) - (190+332)} X\ 100$$

$$K378 = \frac{550}{3982-522} X\ 100 = \frac{550}{3460} X\ 100 = 16\%$$

371				378			
D	„Mărfuri"		C	D	„Diferenţe de preţ la mărfuri"		C
Si:	1.190	(3)	1.500	(3)	202	Si	200
(1)	2.082					(1)	
TD:	3.360	TC:	1.500	TD:	202	TC:	550
		SFD:	2.482	SFC:	348		

3.b) Se înregistrează descărcarea gestiunii:
Marjă vânzări = K378 x Rc cont 707 = 16% x 1260=202 lei
Camv = Preţ vânzare (Pv) - M vânzări - TVA aferentă vânzării
Camv = 1.500 - 202 - 240 =1500-442= 1058lei

Scanned with OKEN Scanner

%		=	371	„Mărfuri”	1500 lei
607	„Cheltuieli privind mărfurile”				1058 lei
378	„Diferențe de preț la mărfuri”				202 lei
4428	„TVA neexigibilă”				240 lei

4. Se închide contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile” prin contul 121 „Profit și pierdere”:

121	„Profit și pierdere”	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	1058 lei

5. Se închide contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”:

707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	=	121	„Profit și pierdere”	1.260 lei

Camv bilanț = 2482 – 348 – 282 = 1852

6.4.2.2. Metoda inventarului intermitent

a) Caracterizare:

Metoda inventarului intermitent se poate aplica la întreprinderile mici și mijlocii și presupune stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la finele perioadei.

Valoarea ieșirilor de mărfuri se determină conform relației:

Costul de achiziție al mărfurilor vândute = (Camv)	Valoarea stocului inițial + (Si)	Valoarea intrărilor - (I)	Valoarea stocului final (Sf)

Sau, altfel corelate elementele:

$$Camv = I + (Sj - Sf)$$

Principalul dezavantaj al metodei constă în imposibilitatea urmăririi gestiunilor de mărfuri, a controlului prin contabilitate și, în consecință, orice eventuală lipsă de marfă este considerată vânzare.

Avantajul metodei constă în simplitate în aplicare.

Principala caracteristică a metodei constă în înregistrarea cheltuielilor cu marfa la intrarea acesteia și nu la descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute, ca în cazul metodei inventarului permanent.

b) Conturile utilizate de metoda inventarului intermitent sunt: 371 „Mărfuri”, 607 „Cheltuieli privind mărfurile” și 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 371 „Mărfuri" înregistrează stocul inițial la deschiderea exercițiului și stocul final la închiderea lui; stocul inițial este stabilit la sfârșitul exercițiului precedent prin inventariere. Contul 371 „Mărfuri" funcționează astfel:

- se debitează la deschiderea exercițiului cu Si;
- se creditează la închiderea exercițiului cu Si, pentru a-l anula, deoarece el a fost disponibilizat pentru vânzare;
- se debitează la închiderea exercițiului cu Sf stabilit prin inventariere.

Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" se debitează în cursul exercițiului cu intrările de mărfuri la cost de achiziție și se debitează și cu stocul inițial de mărfuri la cost de achiziție pentru a completa cheltuielile cu marfa (vânzările de marfă s-au efectuat și din stocul inițial). Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" se creditează la închiderea exercițiului cu stocul final la cost de achiziție, apoi se determină costul de achiziție al mărfurilor vândute prin relația:

$$Camv = I + (Sj - Sf)$$

și se repartizează asupra rezultatelor financiare prin creditarea contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile".

Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" funcționează la fel ca în metoda inventarului permanent.

Studiu de caz:

Se consideră o unitate comercială cu amănuntul care dispune la începutul perioadei de un stoc de 1500 lei.

Operațiile perioadei:

1) La începutul perioadei se anulează stocul inițial de mărfuri:

1.500	607 „Cheltuieli privind mărfurile"		=	371 „Mărfuri"		1.500	

371				607			
D	„Mărfuri"		C	D	„Cheltuieli privind mărfurile"		C
Si:	1.500	(1)	1.500	(1)	1.500	(4)	500
(4)	500			(2)	1.000	(5)	
TSD:	2.000	TSC:	1.500	TSD:	2.500	TC:	2.000
		SFD:	500	SFC:	348		

D	707		C	D	121		C
		800		2000	1.000	800	
TSD - SPC	800	TSC:	800	TSD:	2.000	TSC:	800
						SFD:	1.200

2) Cumpărare de mărfuri (conform facturii):
Cost de achiziție = 1.000 lei
TVA (19%) = 190 lei
Total de plată = 1.190 lei

%		=	401	„Furnizori"	1.190
607	„Cheltuieli privind mărfurile"				1.000
4426	„TVA deductibilă"				190

3) Vânzările perioadei:
Preț de vânzare = 800 lei
TVA (19%) = 152 lei
Total de încasat = 952 lei

5311.	„Casa în lei"	=	%		952
			707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	800
			4427	„TVA colectată"	152

III. Operațiile la sfârșitul perioadei:
4) Înregistrarea soldului final constatat prin inventariere în sumă de 500 lei

371	„Mărfuri"	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	500

5) Înregistrarea costului mărfurilor vândute, ceea ce reprezintă închiderea contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile":

121	„Profit și pierdere"	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	2.000 lei

Camv = Si + Intrări - Sf
În cazul nostru:
Camv = (1500 + 1000) - 500 = 2000 lei

6.5. Contabilitatea operațiilor cu ambalaje

6.5.1. Clasificarea ambalajelor și organizarea generală a contabilității acestora.

Ambalajele sunt materiale sau obiecte al căror rol constă în păstrarea calității mărfurilor și asigurarea integrității acestora pe timpul păstrării, transportului și al desfacerii. Deoarece ambalajele condiționează realizarea mărfurilor, tipul lor, precum și modalitățile de ambalare sunt prevăzute în contractele de vânzare-cumpărare încheiate între furnizori și clienți.

Scanned with OKEN Scanner

Marea varietate a ambalajelor şi caracteristicile unora dintre ele face necesară clasificarea lor după mai multe criterii, şi anume:

a) După natura materialului din care sunt confecţionate, ambalajele pot fi din lemn, metale, mase plastice, fibre naturale sau sintetice etc.;
b) După provenienţa lor, ambalajele pot fi indigene sau din import;
c) După posibilităţile de folosire, ambalajele se clasifică în ambalaje recuperabile (refolosibile) şi ambalaje nerecuperabile (nerefolosibile);
   c1) Ambalajele recuperabile sunt ambalaje nesusceptibile de a fi provizoriu conservate şi pe care vânzătorul s-a angajat să le preia în condiţii determinate;
   c2) Ambalajele nerecuperabile nu se mai pot folosi pentru aceeaşi marfă (lădiţe pentru unt, marmeladă), dar se pot valorifica în calitate de deşeuri.
d) După modul de valorificare şi gradul de lichiditate al ambalajelor ca mijloace economice, distingem:
   d1) Ambalaje de natura imobilizărilor necorporale, constând în cheltuieli de cercetare efectuate în vederea confecţionării unor tipuri de noi ambalaje. Aceste cheltuieli se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului „Cheltuieli de cercetare – dezvoltare", urmând a se recupera treptat, pe seama amortizării;
   d2) Ambalaje de natura mijloacelor fixe propriu-zise (imobilizări corporale, ca de exemplu containere, butoaie de capacitate mare, boxpaleţi etc.), cu o valoare mai mare de un an. Servesc pentru păstrarea şi mişcarea internă a mărfurilor făcând parte din patrimoniul întreprinderii de comerţ. Foarte rar pot însoţi mărfurile în circulaţia lor între vânzător şi cumpărător, acesta din urmă având obligaţia să le restituie în întregime. Reflectarea în contabilitate a ambalajelor de natura mijloacelor fixe se face cu ajutorul contului 212 „Mijloace fixe". Întreprinderea în al cărei patrimoniu se află are obligaţia să calculeze şi înregistreze amortizarea lor şi să efectueze lucrările de întreţinere şi reparaţii necesare. Când circulă cu marfă între unităţi, în contabilitatea furnizorului, aceste ambalaje nu se înregistrează (se trec în factură fără a se deconta). În contabilitatea clientului, ambalajele de natura mijloacelor fixe se înregistrează în debitul contului 8033 „Ambalaje de restituit", iar la restituire în creditul aceluiaşi cont. evidenţa operativă se organizează pe furnizori, tipuri de ambalaje şi termene de restituire.

Scanned with OKEN Scanner

d3) Ambalaje de natura mijloacelor circulante, care se clasifică, după natura și destinația lor, în:

Ambalaje de natura obiectelor de inventar, de mică valoare sau scurtă durată;

•Ambalaje de transport sau de circulație;

•Materiale de ambalat.

Ca și ambalajele de natura mijloacelor fixe, cele de natura obiectelor de inventar se folosesc pentru păstrarea mărfurilor sau transportul lor intern. Ele fac parte din patrimoniul întreprinderii, reflectarea lor în contabilitate necesitând intervenția contului 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar".

La eliberarea din depozit, în folosință se înregistrează în conturile de cheltuieli cu întreaga lor valoare. În situația în care circulă cu marfă sau goale, nu fac obiectul decontului, furnizorul urmărindu-le în această perioadă prin intermediul contului 351 „Materii și materiale aflate la terți", iar beneficiarul înregistrându-le în contul din afara bilanțului 8033 analitic „Ambalaje de restituit". „Ambalajele de transport" sunt denumite și ambalaje de circulație, deoarece însoțesc mărfurile în procesul circulației lor. Se utilizează la mai multe circuite ale mărfurilor, la sfârșitul fiecărui circuit recuperându-se în vederea refolosirii lor.

Modalitatea de facturare, respectiv decontare împarte ambalajele de transport în două categorii, și anume:

- Ambalaje de transport facturate distinct și care circulă prin restituire către furnizorii care le-au livrat împreună cu marfa, incluzându-se în categoria ambalajelor recuperabile. Ocupă o poziție distinctă în documentele de livrare (factură) și de recepție (NIR).
- Ambalaje incluse în prețul mărfii (a căror valoare nu se decontează distinct furnizorilor) și care se pot valorifica după golire sau nu.

Remarcă: În etapa actuală, în România se include în prețul mărfurilor atât ambalajele care se vând cumpărătorului împreună cu marfa (exemplu: ambalaje folosite la vânzarea televizoarelor, frigiderelor, mașinilor de spălat), cât și cele care nu se vând cumpărătorului și nici nu se pot folosi pentru ambalarea aceloraşi mărfuri (lădițe pentru unt, marmeladă etc.), dar se pot valorifica după golire.

Pentru organizarea contabilității ambalajelor de transport se aplică principiile și regulile metodei inventarului permanent sau ale metodei inventarului intermitent.

Conturile folosite pentru înregistrarea operațiilor specifice ambalajelor de transport sunt:

- 381 „Ambalaje";
- 608 „Cheltuieli privind ambalajele";
- 708 „Venituri din activități diverse".

Scanned with OKEN Scanner

Materialele de ambalat se prezintă sub forma materialelor consumabile cu ocazia vânzării mărfurilor către consumatorii lor (de exemplu, hârtia de ambalat, pungi de hârtie sau polietilenă etc.). Existența și mișcarea acestor materiale în gestiunea depozitelor se contabilizează cu ajutorul contului 3023 „Materiale pentru ambalat". Predarea lor unităților cu amănuntul sau de alimentație publică se reflectă distinct, în funcție de destinația materialelor de ambalat, se diferențiază în:

- materiale de ambalat mărfuri (de regulă alimentare), care se vând în greutate brută/neto;
- materiale de ambalat mărfuri (de regulă industriale), care se vând în greutate netă sau cu bucata;
- materiale folosite în scop gospodăresc.

Pentru reflectarea în contabilitate a materialelor de ambalat, mărfuri care se vând în greutate brută/neto se folosesc conturile 371 „Mărfuri" și, eventual, 378 „Diferențe de preț la mărfuri", pentru diferențele de preț apărute (între costul de aprovizionare ale materialelor și prețul la care se vinde materialul cântărit odată cu marfa).

Reflectarea în contabilitate a materialelor de ambalat mărfuri vândute în greutate netă sau cu bucata să a celor folosite în scopuri gospodărești se face cu ajutorul contului 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile".

6.5.2. Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile

Ambalajele de transport sunt denumite și ambalaje de circulație, deoarece însoțesc mărfurile pe parcursul circulației lor. Se utilizează la mai multe circuite ale mărfurilor, la sfârșitul fiecărui circuit recuperându-se în vederea refolosirii lor.

A. Prețurile ambalajelor de transport recuperabile și implicațiile lor asupra contabilității

Dacă în cazul mărfurilor este necesară o distincție a categoriilor de prețuri pe grupe și feluri de mărfuri în funcție de proveniența lor (din producție internă și din import), în cazul ambalajelor nu se pune această problemă pentru că cele din import se includ întotdeauna în prețul mărfurilor, nefiind necesară restituirea lor.

Ca urmare, categoriile de prețuri pe feluri de ambalaje, se tratează numai pentru ambalajele din producția internă și se deosebesc în funcție de modul de circulație al ambalajelor - cu marfă sau goale - către o altă unitate sau consumatorii industriali.

La intrarea în patrimoniu, ambalajele se evaluează și înregistrează în contabilitate la prețul de cumpărare (cost de achiziție). Acesta se stabilește prin negociere, cu ocazia cumpărării ambalajelor cu sau fără marfă.

Scanned with OKEN Scanner

La ieşirea din patrimoniu:

a) Ambalajele cu marfă, către alte întreprinderi: evaluarea se face prin aplicarea fie a metodei „preţului mediu ponderat" (global sau pe loturi), fie a procedeelor FIFO sau LIFO;

Ambalajele de sticlă vândute către consumatori individuali cu marfă sau goale: evaluarea se face la preţ de vânzare stabilit în funcţie de condiţiile pieţei şi format din preţul mediu de achiziţie, plus marja comercială;

Ambalajele goale către furnizorii de la care au provenit:

evaluarea se face la cost mediu de achiziţie, concomitent putându-se acorda o bonificaţie. Bonificaţia la ambalajele goale reprezintă o reducere de preţ acordată de furnizori în vederea acoperirii cheltuielilor cu reparaţiile ce se efectuează ambalajelor pentru readucerea lor la parametrii iniţiali de calitate. Bonificaţia se stabileşte procentual, tot prin negociere între agenţii economici, procentul de bonificaţie aplicându-se la costul mediu de achiziţie al ambalajelor.

Evaluarea ambalajelor cu sau fără marfă se mai poate face la costuri standard (prestabilite), pe baza costurilor medii ale lor, cu condiţia evidenţierii distincte a diferenţelor de preţ faţă de preţul de achiziţie.

B. Documentele folosite pentru reflectarea operaţiilor cu ambalaje şi evidenţa operativă a ambalajelor

Operaţiile de livrare, respectiv recepţie a ambalajelor care însoţesc mărfurile se consemnează pe baza aceloraşi documente primare ca şi mărfurile: Dispoziţia de livrare, Factura şi Nota de recepţie şi constatare de diferenţe. Documentele centralizatoare întocmite la recepţie sunt „Recapitulaţia mărfurilor şi ambalajelor intrate" sau „Centralizatorul recepţiilor", întocmite pe zi şi furnizori. „Nota de predare-restituire" se foloseşte pentru descărcarea gestiunii predătoare, încărcarea gestiunii primitoare şi înregistrarea transferului în contabilitate.

Nota de predare-restituire cuprinde:

- Specificaţia ambalajelor;
- Codul;
- Unitatea de măsură;
- Furnizorul de la care au provenit;
- Cantitatea predată şi, respectiv, primită la depozitul de ambalaje;
- Preţul unitar al ambalajelor primite.

Depozitul de ambalaje poate restitui ambalajele goale furnizorului de la care au provenit sau le poate preda unor întreprinderi de recuperare şi valorificare a ambalajelor goale. Această operaţie necesită întocmirea „Dispoziţiei de livrare" şi

Scanned with OKEN Scanner

a „Facturii", iar pe baza lor, a documentului centralizator „Borderoul ambalajelor ieşite în ziua de....." pe furnizori.

Întreprinderea primitoare a ambalajelor goale confirmă primirea lor şi acceptarea plăţii pe baza „Adeverinţei de primire şi plată".

Evidenţa operativă a ambalajelor se realizează cumulativ, cu ajutorul „Fişei de magazie". Aceasta se întocmeşte pentru fiecare recepţie, pe fel de ambalaje, la acelaşi preţ unitar şi pentru fiecare furnizor. La întreprinderile cu amănuntul se ţine o evidenţă valorică, separat de mărfuri, în „Raportul de gestiune".

Remarcă: Propunem completarea evidenţei operative a ambalajelor cu ajutorul „Fişei de stoc", completată cantitativ. Aceasta permite furnizorului cunoaşterea în orice moment:

- a valorii stocului global de ambalaje recuperabile;
- a mişcării ambalajelor între furnizori şi client.

Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile necesită folosirea următoarelor conturi:

- 381 „Ambalaje";
- 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje";
- 608 „Cheltuieli privind ambalajele"
- 708 „Venituri din activităţi diverse"

Cu ajutorul contului 381 „Ambalaje" se ţine evidenţa existenţei şi mişcării ambalajelor goale şi a celor cu marfă neincluse în preţul mărfurilor. Contul „Ambalaje" este un cont de stocuri, de activ. Se debitează cu intrările de ambalaje în gestiunea unităţii, la preţ de înregistrare, prin:

- achiziţionarea cu plată de la furnizor;
- aducerea de la terţi în urma recondiţionării;
- aducerea ca aport, în natură, la capital;
- constatare de plusuri la inventar.

Se creditează cu ieşirile de ambalaje din gestiune, prin:

- vânzare cu marfă sau goale;
- casare;
- trimitere la terţi pentru recondiţionare;
- constatare de lipsuri la inventar etc.

Soldul contului reprezintă valoarea ambalajelor existente în gestiunea unităţii la preţ de înregistrare, la finele perioadei.

Contul 608 „Cheltuieli privind ambalajele" reflectă „Costul de achiziţie al ambalajelor vândute", cheltuielile ocazionate de casarea ambalajelor, repararea lor, lipsurile la inventar, sau bonificaţiile cedate la vânzarea ambalajelor goale.

Scanned with OKEN Scanner

Cont de activ, se debitează cu colectarea acestor cheltuieli şi se creditează cu transportarea lor, la sfârşitul lunii, asupra contului de profit şi pierdere.

Celelalte conturi cu conţinut şi funcţii similare cu conturile prezentate la capitolul privind metodele de contabilitate a stocurilor şi operaţiilor cu mărfuri.

Ambalajele recuperabile pot circula fie prin vânzare-cumpărare, fie prin consemnare la clienţi.

Exemplu:

Contabilitatea ambalajelor recuperabile prin vânzare-cumpărare

a) În contabilitatea vânzătorului (de exemplu, „en-gros"):

5 octombrie ex. „N": Aprovizionarea cu mărfuri şi ambalaje, pe baza unei facturi care cuprinde:

Saci cânepă de 50 de Kg.: 40 buc. x 5 lei/buc. = 200 lei

200	381	„Ambalaje"	=	401	„Furnizori"	200

10 octombrie ex. „N": Vânzarea unui lot de marfă însoţit de 20 bucăţi saci cânepă unei întreprinderi „en detail":

40 buc. x 5 lei/buc. = 100 lei

100	411	„Clienţi"	=	708	„Venituri din activităţi diverse"	100

Concomitent, se înregistrează descărcarea gestiunii pentru ambalajele livrate:

100	608	„Cheltuieli privind ambalajele"	=	708	„Venituri din activităţi diverse"	100

3. 15 noiembrie ex. „N": Aprovizionarea cu un lot de marfă şi ambalaje, factura cuprinzând:

Saci cânepă de 50 Kg.: 100 buc. x 6 lei/buc. = 600 lei

600	381	„Ambalaje"	=	401	„Furnizori"	600

4. 2 decembrie ex. „N": Vânzarea de marfa însoţită de 100 buc. ambalaje, pentru calculul preţului de vânzare aplicându-se procedeul epuizării succesive a lotului de ambalaje „prima intrare - prima ieşire":

20 buc. x 5 lei/buc. = 100 lei

80 buc. x 6 lei/buc. = 480 lei

580 lei (5,80 lei/buc.)

580	411	„Clienţi"	=	708	„Venituri din activităţi diverse"	580

Scanned with OKEN Scanner

5. Descărcarea gestiunii pentru ambalajele vândute:

580	608 „Cheltuieli privind ambalajele”	=	381 „Ambalaje”		580

Transferul cheltuielilor asupra contului „Profit şi pierdere”:

680	121 „Profit şi pierdere”	=	608 „Cheltuieli privind ambalajele”		680

(580 + 100)

Rezultă că, din circulaţia ambalajelor cu marfă, întreprinderea nu obţine nici profit, nici pierdere.

6. 10 decembrie ex. „N”:

După dezambalarea mărfii, întreprinderea comercială cu amănuntul restituie întreprinderii „en gros” întreaga cantitate de ambalaje, cedând o bonificaţie de 10%, conform facturii, care cuprinde:

20 buc. x 5 lei/buc. = 100 lei
100 buc. x 5,80 lei/buc. = 580 lei
Total= 680 lei
Bonificaţie 10% = 68 lei
Total general= 612 lei

680	381 „Ambalaje”	=	401 „Furnizori”		612
			758 „Alte venituri din exploatare”		68

7. Restituirea (livrarea) ambalajelor goale către întreprinderea producătoare la preţul lor de cumpărare:

680	4111 „Clienţi”	=	708 „Venituri din diverse activităţi”		680

8. Descărcarea gestiunii pentru ambalajele restituite (livrate) goale:

680	608 „Cheltuieli privind ambalajele”	=	381 „Ambalaje”		680

9. Transferul cheltuielilor asupra contului de profit şi pierdere:

680	121 „Profit şi pierdere”	=	608 „Cheltuieli privind ambalajele”		680

Scanned with OKEN Scanner

10. Transferul venitului asupra contului de profit și pierdere:

680 68	708 658	„Venituri din diverse activități" „Alte venituri din exploatare"	=	121	„Profit și din exploatare"	748

Din operațiile cu ambalaje goale rezultă un profit egal cu bonificația de 68 lei. Dacă ambalajele necesită reparații, profitul se diminuează cu costul reparațiilor.

b) În contabilitatea cumpărătorului (de exemplu, o întreprindere comercială „en detail"):

10 octombrie ex. „N": Aprovizionarea cu ambalaje (care însoțesc mărfurile):
Saci cânepă de 50 Kg.: 20 buc. x 5 lei/buc. = 100 lei

100	381	„Ambalaje"	=	401	„Furnizori"	100

2 decembrie ex. „N":
Saci cânepă de 50 Kg.: 100 buc. x 5,80 lei/buc. = 580 lei

580	381	„Ambalaje"	=	401	„Furnizori"	5800

10 decembrie ex. „N": Restituirea ambalajelor goale:
20 buc. x 5 lei/buc.= 100 lei
100 buc. x 5,80 lei/buc.= 580 lei
Total= 680 lei
Bonificație cedată 10%= 68 lei
Total general= 612 lei

612	4111	„Clienți"	=	708	„Venituri din activități diverse"	612

4. Descărcarea gestiunii pentru ambalajele restituite:

680	608	„Cheltuieli privind ambalajele"	=	381	„Ambalajele"	680

5. Virarea cheltuielilor, la sfârșitul lunii, în contul „Profit și pierdere":

680	121	„Profit și pierdere"	=	608	„Cheltuieli privind ambalajele"	680

6. Virarea venitului în contul 121 „Profit și pierdere":

612	708	„Venituri din activități diverse"	=	121	121 „Profit și pierdere"	612

Întreprinderea a înregistrat o pierdere de 68 lei, egală cu bonificația acordată.

Scanned with OKEN Scanner

6.5.3. Contabilitatea ambalajelor care circulă în sistem de restituire

Acest sistem de circulaţie presupune menţinerea ambalajelor în gestiunea unităţii care facturează mărfurile şi consemnează ambalajele, precum şi evidenţierea la unitatea beneficiară ca elemente în afara bilanţului, utilizând contul 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie".

Consemnarea presupune evidenţierea ambalajelor dintre furnizori şi clienţi cu ajutorul conturilor 419 „Clienţi - creditori", cont de Pasiv, folosit în contabilitatea furnizorilor, prin care se reflectă angajamentele generate de procesul de consemnare şi contul 409 „Furnizori – debitori", cont de Activ utilizat în contabilitatea clientului, pentru evidenţierea creanţelor faţă de furnizori, generate de consemnare. Consemnarea ambalajelor se efectuează la un preţ de consemnare care poate fi mai mare decât valoarea ambalajelor (motivul este impus de restituirea ambalajelor). Ambalajele consemnate de furnizori, se restituie acestora la preţul de consemnare, sau la un preţ ulterior, în funcţie de starea ambalajelor restituite. În cazul restituirii la un preţ inferior celui de consemnare, diferenţa reprezintă pentru client o cheltuială, iar pentru furnizor un venit. Dacă ambalajele nu se restituie de client, ele sunt înscrise în contabilitate potrivit destinaţiei ce li se dă. Astfel, în contabilitatea furnizorului, nerestituirea de ambalaje consemnate echivalează cu o vânzare a lor. În contabilitatea clientului, imposibilitatea restituirii ca urmare a distrugerii sau pierderii echivalează cu o cumpărare de ambalaje, iar eventuala folosire a lor este considerată consum.

Principalele operaţii cu ambalaje consemnate se reflectă în contabilitate potrivit exemplului următor:

1. Se livrează mărfuri şi ambalaje conform facturii, astfel:

Mărfuri la preţ de vânzare= 500 lei
TVA (19%) = 95 lei
Total = 595 lei
Ambalaje (se consemnează a se restitui) = 50 lei
Total factură= 645 lei

4111	„Clienţi"	=	%		
			707	„Venituri din vânzări de mărfuri"	500
			4427	„TVA colectată"	95
			419	419 „Clienţi creditori"	50

2. Se încasează contravaloarea mărfurilor și TVA:

595	5121 „Conturi la bănci în lei"	=	4111 „Clienți"		595

3. Clientul restituie ambalajele în valoare de 30 lei, reține în stoc ambalaje de 15 lei, iar diferența de 5 lei reprezintă ambalaje deteriorate la client. Ambalajele nerestituite se consideră vânzare și, prin urmare, se întocmește o factură suplimentară cuprinzând:

Ambalaje = 20 lei
TVA (19%)= 4 lei
Total factură = 24 lei

409	„Furnizori -debitori"	=	%		50 lei
			4111	„Clienți"	30 lei
			708	„Venituri din activități diverse"	20 lei
4 lei	4111 „Clienți"	=	4427	„TVA colectată"	4 lei

Concomitent, se înregistrează și descărcarea gestiunii pentru ambalajele nerestituite de client și considerate vândute acestuia:

20 lei	608 „Cheltuieli privind ambalajele"	=	381	„Ambalaje"	20 lei

4. Se încasează contravaloarea facturii suplimentare:

24 lei	5121 „Conturi la bănci în lei"	=	4111	„Clienți"	24lei

În contabilitatea clientului, operațiile de mai sus se înregistrează astfel:

1. Factura furnizorului:

%		=	401	„Furnizori"	645 lei
371	„Mărfuri"				500 lei
4426	„TVA deductibilă"				95 lei
409	„Furnizori -debitori"				50 lei

2. Achitarea facturii:

595	401 „Furnizori"	=	5121	„Conturi la bănci în lei"	595 lei

Ambalaje reținute în valoare de 30 lei și factura suplimentară pentru ambalaje reținute (15 lei) și determinate (5 lei):

401	„Furnizori"	=	409	„Furnizori – debitori"	50 lei
381	„Ambalaje"				30 lei
608	„Cheltuieli privind ambalajele"				15 lei
					5 lei

Scanned with OKEN Scanner

4. Achitarea valorii facturii suplimentare:

24 lei	401	„Furnizori”	=	5121	„Conturi la bănci în lei”	24 lei

6.5.4. Contabilitatea materialelor de ambalat mărfuri

Materialele de ambalat servesc pentru împachetarea mărfurilor în momentul vânzării către consumatori și de aceea mai sunt denumite și ambalaje de desfacere. Din categoria materialelor de ambalat fac parte: hârtia, pungile de hârtie sau de material plastic, celofanul etc. Acestea se pot folosi și în scopuri gospodărești.

Dacă se are în vedere destinația și natura mărfurilor împachetate, materialele de ambalat se pot folosi la vânzarea mărfurilor cu bucata sau în greutate netă, precum și la vânzarea mărfurilor în greutate bruto/neto. În cazul materialelor de ambalat mărfuri care se vând în greutate bruto/neto, cumpărătorii achitând contravaloarea mărfii și materialul de ambalat la prețul mărfii.

Aprovizionarea depozitelor cu materiale de ambalat se efectuează la cost de aprovizionare. La eliberarea din depozit, evaluarea lor se face la cost mediu de aprovizionare ponderat global, conform procedeului costului mediu ponderat global, pe loturi, FIFO sau LIFO.

Transferul materialelor de ambalat către gestiunile de mărfuri (magazine, bufete, cofetării etc.) se face pe destinații ale consumului sau global. Acest transfer, pentru materialele de ambalat mărfuri, care se vând în greutate bruto/neto, reprezintă un proces de transformare a naturii acestor valori ele devenind din materiale mărfuri (deoarece se cântăresc și se vând împreună la prețul de vânzare al mărfii).

Cu ocazia inventarierii se stabilește cantitatea de materiale de ambalat care s-a vândut, pe baza relației:

Stoc inițial + Intrări = Stoc final

Cantitatea astfel determinată se poate diminua cu un procent de 3,5%, materiale considerate că s-au folosit pentru nevoi gospodărești.

Contabilitatea materialelor de ambalat se organizează în funcție de locul de gestionare și destinație.

Materialele de ambalat aflate în depozitul de materiale al întreprinderii se evidențiază cu ajutorul contului 3023 „Materiale pentru ambalat”, cont de stocuri, se debitează cu materialele intrate în depozit la cost de aprovizionare și de creditează cu materialele ieșite la cost mediu de aprovizionare al stocului de materiale.

Materialele de ambalat eliberate din depozit, către magazinul de desfacere, cu această destinație, sunt considerate mărfuri și sunt evidențiate ca atare cu ajutorul contului 371 „Mărfuri”.

Scanned with OKEN Scanner

Prețul hârtiei pentru ambalat este diferit de prețul mărfurilor la a căror ambalare se utilizează și, ca urmare, se impune determinarea diferenței dintre prețul de înregistrare al hârtiei și prețul mediu al mărfurilor vândute (acesta fiind practic prețul de ieșire al hârtiei pentru ambalat) și înregistrarea acesteia în contabilitate ca o diferență de preț la mărfuri, în contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri". Acest lucru este necesar atunci când evidența mărfurilor se ține la prețul de vânzare cu amănuntul.

Având în vedere faptul că, în cadrul unei unități de desfacere (magazin), materialele de ambalat pot fi folosite și pentru nevoi gospodărești, este necesar ca la sfârșitul perioadei de gestiune (lună) să se stabilească cantitatea de materiale aferente consumului propriu și cea aferentă vânzărilor de mărfuri.

Studiu de caz privind reflectarea în contabilitate a operațiilor de aprovizionare și consum de materiale de ambalat folosite pentru vânzarea mărfurilor în greutate bruto/neto în condițiile evaluării mărfurilor la preț de vânzare.

Se consideră că un magazin de mezeluri - brânzeturi aparținând unei întreprinderi „en detail" are în stoc:

Salam: 2.500 Kg. x 5,20 lei/Kg. = 13.000 lei
Brânză: 3.000 Kg. x 2,50 lei/Kg.= 7.500 lei
Caşcaval: 1.000 Kg. x 3,75 lei/Kg.= 3.750 lei
Total = 24.250 lei
Diferențele de preț aferente stocului de marfă = 5.250 lei

Evaluarea stocului de hârtie se face la prețul mediu de vânzare al mărfurilor din perioada precedentă, care presupunem că este de 3,73 lei/Kg.

100 Kg. x 3,73 lei/Kg. = 3.730 lei
Ca 100 Kg. x 2,50 lei/Kg. = 250 lei
Diferențe de preț = 123 lei

Eliberarea hârtiei spre consum magazinului necesită evaluarea ei la cost de aprovizionare și la preț de vânzare al mărfurilor, respectiv înregistrarea diferenței de preț:

100 Kg. x 2,30 lei/Kg. = 230 lei
50 Kg. x 2,56 lei/Kg. = 128 lei
Total = 358 lei: 150 Kg. = 2,38 lei/Kg.

Valoarea la preț de vânzare:

150 Kg. x 3,73 lei/Kg. = 559,50 lei
Diferențe de preț = 201,50 lei

Scanned with OKEN Scanner

559,50	371	„Mărfuri/hârtie”	=	2023	„Materiale pentru ambalat”	358
				378	„Diferențe de preț la mărfuri”	201,50

Aprovizionarea magazinului cu:

Brânză: 1.000 Kg. x 1,95 lei/Kg. = 1.950 lei
Caşcaval: 1.000 Kg. x 2,97 lei/Kg.= 2.970 lei
Total = 4.920 lei
TVA (19%)= 935 lei
Total factură = 5.855 lei

Se calculează preţul de vânzare al mărfurilor intrate şi marja brută aferentă acestora:

Brânză Ca= 1,95 lei
Mb 25% = 0,48 lei
PV= 2,43 lei

Valoarea la PoPv = 1.000 Kg. x 2,43 lei/Kg. = 2437,50 lei
Caşcaval Ca = 2,97 lei
Mb 25%= 0,74 lei
Pv= 3,71 lei
Valoarea la Pv = 1.000 Kg. x 3,71 lei/Kg. = 3712,50 lei
Total= 6150 lei
Marja brută: Valoarea la Pv = 6150 lei
Valoare la Ca= 4920 lei
Marjă= 1230 lei

2.437,50 lei	371	/brânză	=	401	„Furnizori”	5.855 lei
3.712,50 lei	371	/caşcaval		378	„Diferențe de preț la mărfuri”	1.230 lei
935 lei	4426	„TVA deductibilă”				

Se vând: 2.580,5 Kg. salam, 15.231 Kg. brânză şi 1534,3 Kg. caşcaval la următoarele preţuri de vânzare:

Salam: 2.580,5 Kg. x 5,20 lei/Kg.= 13.418,60 lei
Brânză: 1.523 Kg. x 2,50 lei/Kg.= 3.807,50 lei
Caşcaval: 1.023 Kg. x 3,75 lei/Kg.= 3.836,25 lei
511,3 Kg. x 3,71 lei/Kg.= 1.898,20 lei
Total = 22.960,55 lei

Scanned with OKEN Scanner

Consumul normat de hârtie la desfacerea efectivă este de

$$\frac{22960,55 \times 0,300}{5} = 1.378 \text{ kg}$$

Înregistrarea vânzării:
Pv= 22.960,55 lei
TVA (19%)= 4.362,5 lei
Total = 27.323,05 lei

5311	401	„Casa în lei"	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	22960,55
				4427	„TVA colectată"	4362,5

La închiderea exercițiului, înainte de descărcarea gestiunii pentru mărfurile (și, respectiv, materialele de ambalat) vândute este necesară înregistrarea diferenței dintre prețul mediu de vânzare al mărfurilor din perioada precedentă și prețul de vânzare din perioada curentă pentru materialele eliberate din depozitul magazinului.

6.6. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea mărfurilor și pentru deprecierea creanțelor – clienți

Ajustările pentru deprecierea mărfurilor

La închiderea exercițiului financiar, cu ocazia recunoașterii valorii bilanțiere a mărfurilor, în cazul în care valoarea cheltuielilor este mai mare decât VRN, rezultă o depreciere de valoare, pentru care se constituie provizioane (deprecieri).

Contul utilizat pentru înregistrarea în contabilitate a acestora este ct. 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor" → cu funcția cont de pasiv.

- Se creditează la constituirea și majorarea provizioanelor
- Se debitează la diminuarea sau anularea acestora

Soldul creditor al ct. 397 reprezintă provizioanele aferente stocurilor ajustante.

Observații: Contul 397 (Provizioane pentru deprecierea mărfurilor) este un cont rectificativ pentru valoarea contabilă a mărfurilor.

Rectificare se efectuează astfel:

Valoarea recunoscută în Bilanț = sold 375 – sold 397

Exemplu: La sfârșitul exercițiului (N) valoarea contabilă % int. a mărfurilor
Val cls. (cont)= 80.000 lei
V inv. (vi)= 75.500 lei

Vi < Valoarea contabilă => deprecierea de valoare
Se constituie provizion 500 lei

a) SC „X" înregistrează constituirea (provizioane) ajustărilor

6814 = 397 500 lei
Cheltuieli de exploatareAjustări pentru deprecierea
privind ajustările pentru mărfurilor
deprecierea conturilor circulante

În Bilanț la sfârșitul exercițiului (N)
Valoarea recunoscută: Sd 371 – ct. 397
80.000 – 500 = 79.500

b) La sfârșitul exercițiului (N+1) se constată

Val ct. (cont maj.) = 40.000 lei
VRN (Vi) = 39.700 lei
Deprecierea de valoare= 300 lei
(ajustare necesară)

Provizion necesar = 300
Provizion existent= 500
Diminuare provizion = 200

SC „X" înregistrează ajustări pentru deprecierea mărfurilor existente

397 = 781 300 lei

2) Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți

În cazul existenței unei incertitudini în privința încasării creanțelor, acestora li se calculează mărimea deprecierii pentru care se constituie provizioane.

În cazul provizioanelor pentru deprecierea creanțelor-clienți, mărimea acestora se determină în funcție de gradul de recuperare.

Provizioanele se vor constitui la nivelul prețului fără TVA, după ce creanța a fost transformată în incertă (litigiu).

= Creanțele incerte sau în litigiu se transferă de la contul 4111 „Creanțe" la contul 4118 „Creanțe incerte sau în litigiu".

= Contul de provizioane utilizat pentru deprecierea creanțelor este 491 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți".

Scanned with OKEN Scanner

Observație:

În cazul nerecuperării creanțelor de la clienți, acestea se reportează de către furnizor, pentru cheltuieli în contul 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși".

În această situație, ajustarea (provizionul) constituit se anulează.

Exemplu: La sfârșitul anului curent în contul 4111 „Clienți" există o creanță de 1190 lei. Această creanță s-a constatat că este incertă, și nu există posibilitatea de recuperare a ei; ca urmare, această creanță se suportă de firmă în contul 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși".

Se cere: Să se înregistreze contabilitate operațiunile.

Vânzarea mărfurilor

4111 =	%		11.900 lei
	707		10.000 lei
	4427		1.900 lei

Trecerea creanțelor în categoria incertă, pentru toată creanța inclusiv TVA (1900 lei)

4118 =	4111		11.900 lei

Constituirea provizionului pentru deprecierea creanțelor la nivelul prețului de vânzare (fără TVA):

6814 =	491		10.000 lei

Creanța este considerată irecuperabilă, deci se înregistrează în forma unei pierderi pe cheltuieli

% =	4118		11.900
	654		10.000
	4427		1.900

Anularea provizionului (ajustării) rămas fără obiect

491 =	7814		10.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VII
IMPORTUL ŞI EXPORTUL DE MĂRFURI*

7.1. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu[53]

Exportul de mărfuri pe cont propriu reprezintă o modalitate indirectă de realizare a exportului şi se caracterizează prin faptul că societăţile de comerţ exterior (SCE) cumpără mărfuri de la producătorii sau de la angrosiştii din ţară pe care le vând în străinătate în nume propriu şi totodată pe contul şi pe riscul lor. Ca o consecinţă, rezultatele activităţii de export sunt reflectate în gestiunea societăţilor de comerţ exterior.

Această modalitate de export presupune o serie de implicaţii de ordin juridic, financiar şi contabil.

Din punct de vedere juridic, exportul de mărfuri pe cont propriu are la bază contracte ferme încheiate de către SC atât cu unităţile producătoare sau cu angrosişti, cât şi cu unităţile prestatoare de servicii şi cu clienţii externi.

Preţul, element esenţial al contractului, reprezintă obiectul principal al negocierilor în vederea contractării. În exportul de mărfuri sunt folosite două categorii de preţuri, şi anume:

- preţuri interne de export;
- preţuri externe de export.

Preţurile interne de export sunt expresia valorii mărfurilor destinate exportului negociate între unităţile producătoare sau angrosişti şi SC într-o anumită condiţie de livrare.

Preţurile externe de export sunt preţurile negociate cu partenerii externi, respectiv cu unităţile prestatoare de servicii (transport pe parcurs extern, asigurare pe parcurs extern) şi cu clienţii externi, şi diferă în funcţie de condiţia de livrare şi de modalitatea de decontare a exportului, respectiv cu încasare la vedere sau pe credit comercial pe termen scurt sau lung. Cele mai utilizate preţuri externe în exportul de mărfuri sunt:

- preţul extern *FOB*, specific condiţiei de livrare FOB portul românesc de încărcare, format numai din preţul mărfii;

---

* Gheorghe Lepădatu, Luminiţa Jalbă, *Contabilitate financiară*, Editura Pro Universitaria, Bucureşti, 2024, p. 174-232.

[53] Paraschivescu, M.D., Lepădatu, Ghe., coordonatori şi colectiv. *„Contabilitatea activităţii de comerţ exterior"*, Editura Pro Universitaria, Bucureşti, 2009.

Scanned with OKEN Scanner

- prețul extern *CFR (CAF)*, specific condiției de livrare CFR (CAF) portul străin de descărcare, format din prețul mărfii și transportul pe parcurs extern;
- prețul extern CIF, specific condiției de livrare CIF portul străin de descărcare, format din prețul mărfii, transportul extern și asigurarea pe parcurs extern.

Desigur, la prețul extern se mai pot adăuga și eventualele comisioane, cote de service sau dobânzi.

Din punct de vedere financiar, decontarea mărfurilor care fac obiectul exportului pe cont propriu se face pe fluxul circulației lor, și anume[54]:

- *la cumpărare*, SC achită unităților producătoare/angrosiștilor contravaloarea mărfurilor în monedă națională din fonduri proprii sau din credite bancare;
- *la livrarea la extern* SC achită serviciile externe (transport, asigurare, comisioane de intermediere etc.) unităților prestatoare în valută, care se transformă în lei la cursul de schimb al zilei, calculându-se astfel diferențe de curs valutar după relația:

D.c.v. = VP x (CP – CF)
în care: VP = Valuta plătită;
CP = Cursul de schimb la data plății;
CF = Cursul de schimb la data facturării serviciilor.

- *la decontarea cu clienții externi* SC încasează mărfurile vândute în valută, care se transformă în lei la cursul de schimb al zilei, calculându-se și în acest caz, pentru fiecare operație de încasare, diferențe de curs valutar după relația:

D.c.v. = VÎ x (CÎ – CF)
în care: VÎ = Valuta încasată;
CÎ = Cursul de schimb la încasare;
CF = Cursul de schimb la facturarea la extern.

Din punct de vedere contabil, societățile de comerț exterior reflectă în contabilitatea lor atât cheltuielile și veniturile din comercializarea mărfurilor la extern pe cont propriu cât și celelalte cheltuieli și venituri generate de derularea exportului, inclusiv cheltuielile de exploatare de natura cheltuielilor de administrație și conducere.

[54] Vișan, D., op. cit., p. 43.

Scanned with OKEN Scanner

Pornind de la clasificarea exportului după criteriul termenului de decontare a mărfurilor exportate, în export cu încasare la vedere și export pe credit comercial, contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu poate fi abordată din următoarea perspectivă:

- contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere;
- contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial.

7.1.1. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere

Particularități financiar-contabile privind exportul de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere

Exportul de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere efectuat de către societățile de comerț exterior presupune achiziționarea și decontarea mărfurilor cu unitățile producătoare/angrosiștii, livrarea mărfurilor la extern și trimiterea facturii spre încasare folosind acreditivul, incasso sau ordinul de plată. SC va fi plătită, efectiv, după ce factura a ajuns la banca clientului extern și acesta (sau banca sa) acceptă și ordonă plata.

Pentru reflectarea în contabilitatea SC a exportului de mărfuri pe cont propriu se utilizează conturi din toate clasele Planului de conturi general, mai des folosite fiind conturile din clasele 3, 4, 5, 6 și 7:

- **stocurile de mărfuri** sunt evidențiate prin intermediul:
  - ***grupei 35 „Stocuri aflate la terți"*** reprezentată de:
    - *contul 357 „Mărfuri aflate la terți"*, care reflectă mărfurile trimise la terți spre prelucrare, sortare și ambalare, mărfurile lăsate temporar în custodia unităților producătoare sau angrosiștilor precum și mărfurile expediate direct din depozitele unităților producătoare sau angrosiștilor;
  - ***grupei 37 „Mărfuri"*** reprezentată de:
    - *contul 371 „Mărfuri"* care reflectă mărfurile gestionate în depozitele SCE;
- **relațiile cu terții** sunt evidențiate prin intermediul:
  - ***grupei 40 „Furnizori și conturi asimilate"*** reprezentată de:
    - *contul 401 „Furnizori"* care ține evidența decontărilor în relațiile cu unitățile producătoare/angrosiștii în lei și cu unitățile prestatoare de servicii în lei pentru serviciile interne și în valută pentru serviciile externe. Evidența analitică a furnizorilor se ține în lei sau în lei și în

Scanned with OKEN Scanner

valută pe furnizori interni și externi, iar în cadrul lor pe termene de plată;

- *contul 403 „Efecte de plătit”*, care ține evidența obligațiilor de plătit pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc.);
- *contul 408 „Furnizori – facturi nesosite”*, care ține evidența decontărilor în relațiile cu furnizorii pentru aprovizionările de mărfuri sau prestarea de servicii, pentru care nu s-au primit facturi;

– ***grupei 41 „Clienții și conturi asimilate”*** reprezentată de:

- *contul 411 „Clienți”*, care ține evidența decontărilor în relațiile cu clienții externi; Evidența analitică a clienților se ține în lei sau în lei și în valută pe clienți interni și externi, iar în cadrul lor pe termene de încasare;
- *contul 413 „Efecte de primit de la clienți”*, care ține evidența creanțelor de încasat pe bază de efecte comerciale;
- *contul 418 „Clienți – facturi de întocmit”*, care ține evidența livrărilor de mărfuri pentru care nu s-au întocmit facturi;

– ***grupei 44 „Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate”*** reprezentată de:

- *contul 442 „Taxa pe valoarea adăugată”*, care ține evidența decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată.

Potrivit Codului fiscal sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

- livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;
- prestările de servicii, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regim de antrepozit de taxă pe valoarea adăugată, sau în unul dintre regimurile vamale suspensive;
- prestările de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate sau importate în vederea prelucrării în România și care ulterior sunt transportate în afara Comunității de către prestatorul serviciilor sau de către client, dacă acesta nu este stabilit în România, ori de altă persoană în numele oricăruia dintre aceștia; etc.

În consecință, la facturarea la extern se aplică cota zero de TVA.

- *contul 447 „Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate”*, care ține evidența decontărilor efectuate cu Direcția Generală a Vămilor reprezentând comisioanele vamale percepute;

- **încasările și plățile** sunt evidențiate prin intermediul:

Scanned with OKEN Scanner

– ***grupei 51 „Conturi la bănci"*** reprezentată de:
  – *contul 511 „Valori de încasat"*, care ține evidența valorilor de încasat primite de la clienți (cecuri, cambii, bilete la ordin);
  – *contul 512 „Conturi curente la bănci"*, care ține evidența disponibilităților în lei și în valută aflate în conturile de la bănci și a sumelor în curs de decontare. Cu privire la acest cont se impun două remarci[55]:
    – contabilitatea analitică a conturilor deschise în lei sau în valută se ține pe fiecare bancă comercială prin intermediul căreia se face decontarea operațiilor;
    – în conturile de disponibilități în valută contabilitatea încasărilor și plăților se poate realiza după două metode:
      – ***metoda cursului zilei***, potrivit căreia încasările și plățile în valută se înregistrează la cursul din ziua efectuării operațiunilor. La sfârșitul exercițiului financiar soldul în valută se convertește în lei la cursul zilei și se compară cu soldul în lei rezultat din derularea operațiunilor zilnice, diferența calculată de curs valutar reprezentând cheltuială financiară (când soldul în lei la cursul zilei este mai mare decât cel scriptic) sau venit financiar (când soldul în lei la cursul zilei este mai mare decât cel scriptic);
      – ***metoda cursului fix***, potrivit căreia în conturile de disponibilități în valută încasările și plățile se efectuează la un curs fix. La sfârșitul exercițiului se compară soldul în valută/ în lei la cursul zilei cu soldul în lei al valutei la cursul fix, diferența de curs înregistrându-se, după caz, ca cheltuială sau ca venit financiar.
  – *contul 541 „Acreditive"*, care ține evidența acreditivelor deschise în bănci pentru efectuarea de plăți în favoarea terților;

- **cheltuielile** sunt evidențiate prin intermediul:
  – ***grupei 60 „Cheltuieli privind stocurile"*** reprezentată de:
    – *contul 605 „Cheltuieli privind energia și apa"*, care ține evidența consumurilor de energie și apă ale societății de comerț exterior;
    – *contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile"*, care ține evidența cheltuielilor cu mărfurile vândute;
  – ***grupei 61 „Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți"*** reprezentată de:

[55] Vișan, D., op. cit., p. 49.

Scanned with OKEN Scanner

- *contul 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”*, care ține evidența cheltuielilor cu primele de asigurare plătite de societatea de comerț exterior;

– ***grupei 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”*** reprezentată de:
  - *contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”*, care ține evidența cheltuielilor de circulație pe parcurs intern și extern;
  - *contul 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”*, care ține evidența cheltuielilor cu serviciile poștale și cele de telecomunicații;
  - *contul 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”*, care ține evidența cheltuielilor cu serviciile bancare;
– ***grupei 63 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”*** reprezentată de:
  - *contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”*, care ține evidența comisionului vamal și a altor impozite și taxe datorate și achitate către Direcția generală a vămilor, bugetul de stat și alte organisme publice;
– ***grupei 64 „Cheltuieli cu personalul”*** reprezentată de:
  - *contul 641 „Cheltuieli cu salariile personalului”*, care ține evidența cheltuielilor cu salariile datorate personalului;
  - *contul 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”*, care ține evidența cheltuielilor societății de comerț exterior privind asigurările și protecția socială;
– ***grupei 65 „Alte cheltuieli de exploatare”*** reprezentată de:
  - *contul 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”*, care ține evidența pierderilor din creanțe;
  - *contul 658 „Alte cheltuieli de exploatare”*, care ține evidența altor cheltuieli de exploatare cum ar fi valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate sau plătite terților și bugetului;
– ***grupei 66 „Cheltuieli financiare”*** reprezentată de:
  - *contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”*, care ține evidența cheltuielilor din diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma încasării creanțelor în valută, achitării datoriilor în valută, evaluării creanțelor, datoriilor, disponibilităților bancare și în casierie în valută la încheierea exercițiului financiar;
  - *contul 668 „Alte cheltuieli financiare”*, care ține evidența cheltuielilor din diferențele nefavorabile aferente furnizorilor și creditorilor,

Scanned with OKEN Scanner

a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării acestora; diferențele nefavorabile aferente clienților și debitorilor, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării acestora;

- ***grupei 68 „Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare"*** reprezentată de:
  - *contul 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere"*, care ține evidența cheltuielilor de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere înregistrate de societatea de comerț exterior;

- **veniturile** sunt evidențiate prin intermediul:
  - ***grupei 70 „Cifra de afaceri"*** reprezentată de:
    - *contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"*, care reflectă partea prețului extern corespunzătoare valorii externe FOB net;
    - *contul 708 „Venituri din activități diverse"*, care reflectă celelalte componente ale prețului extern (transport pe parcurs extern, asigurarea pe parcurs extern);
  - ***grupei 75 „Alte venituri din exploatare"*** reprezentată de:
    - *contul 754 „Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși"*, care ține evidența creanțelor reactivate privind clienții și debitorii diverși;
    - *contul 758 „Alte venituri din exploatare"*, care ține evidența altor venituri din exploatare cum ar fi valoarea amenzilor, despăgubirilor și penalităților datorate de terți;
  - ***grupei 76 „Venituri financiare"*** reprezentată de:
    - *contul 765 „Venituri diferențe de curs valutar"*, care ține evidența veniturilor din diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma încasării creanțelor în valută, achitării datoriilor în valută, evaluării creanțelor, datoriilor, disponibilităților bancare și în casierie în valută la încheierea exercițiului financiar;
    - *contul 767 „Venituri din sconturi obținute"*, care ține evidența veniturilor obținute din sconturile obținute de la furnizori și alți creditori;
    - *contul 768 „Alte venituri financiare"*, care ține evidența veniturilor din diferențele favorabile aferente furnizorilor și creditorilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea la

Scanned with OKEN Scanner

închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării acestora; diferențele favorabile aferente clienților și debitorilor, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării acestora;

- ***grupei 78 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare"*** reprezentată de:
  - *contul 781 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare"*, care ține evidența veniturilor provenite din diminuarea sau anularea provizioanelor, a ajustărilor pentru deprecierea activelor circulante și a creanțelor – clienți etc.;

Filiera înregistrărilor contabile în cazul exportului pe cont propriu cu încasare la vedere depinde de metoda utilizată pentru evidența stocurilor de mărfuri, de traseul pe care îl urmează mărfurile până la clientul extern, precum și de condiția de livrare.

Contabilitatea stocurilor de mărfuri pentru export

Datele aplicației:

SC „METALEXIM" prezintă următoarele informații cu privire la marfă A pentru export în exercițiul N:

- stoc inițial marfă A: 200.000 lei (1.000 kg x 200 lei/kg);
- achiziții de marfă A:
  în momentul x1: 1.500 kg x 210 lei/kg;
  în momentul x2: 500 kg x 220 lei/kg;
  în momentul x4: 1.000 kg x 190 lei/kg;

vânzări de marfă A la extern, în momentul x3 pentru cantitatea de 2.600 kg

Cerințe:

Înregistrarea operațiunilor contabile în contabilitatea SC în condițiile evidenței stocului de mărfuri după metoda inventarului permanent și intermitent.

Rezolvare:

Potrivit Legii contabilității nr.82/1991, contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

A) Metoda inventarului permanent

În condițiile inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric. Potrivit acestei metode:

Scanned with OKEN Scanner

Vsf = (Vsi + I) – E

unde: Vsi – Valoarea stocului inițial; I – Valoarea intrărilor
Vsf – Valoarea stocului final; E – Valoarea ieșirilor

Pentru reflectarea în contabilitate a mărfurilor achiziționate cu scopul de a fi exportate se utilizează următoarele conturi:

- ***371 „Mărfuri", dacă mărfurile sunt gestionate în depozitele SCE:***

%	=	401 *„Furnizori"*
371 *„Mărfuri"*		
4426 *„TVA deductibilă"*		

- ***357 „Mărfuri aflate la terți", dacă:***

a) mărfurile sunt trimise la terți spre prelucrare, sortare, ambalare:

357 *„Mărfuri aflate la terți"*	=	371 *„Mărfuri" Analitic „Marfa x"*

Potrivit reglementărilor contabile, costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Elementele structurale ale costului de achiziție se pot delimita astfel:

Prețul de cumpărare negociat

\+ *Cheltuielile accesorii:*

- cheltuieli de transport-aprovizionare;
- cheltuieli de asigurare pe durata transportului;
- cheltuieli de manipulare, încărcare-descărcare;
- comisioanele intermediarilor.

\+ *Impozite și taxe nerecuperabile:*

- comisioane vamale, taxe vamale și accize (în cazul importurilor), TVA la unitățile neplătitoare;
- taxa pe valoare adăugată (atunci când nu există dreptul de deducere a acesteia).

– *Reducerile de preț cu caracter comercial primite de la furnizori*

= COST DE ACHIZIȚIE

Întrucât din prelucrare rezultă un sortiment nou, costul de achiziție al acestuia trebuie să cuprindă și cheltuielile de transport și prelucrare. Ca urmare, considerăm că aceste cheltuieli pot fi înregistrate fie direct în contul *371 „Mărfuri" (analitic sortiment nou rezultat din prelucrare)*, fie în contul *371/x „Diferențe de preț la mărfuri"* (în acest cont sunt înregistrate toate cheltuielile necunoscute în

Scanned with OKEN Scanner

momentul primirii mărfurilor și nu trebuie confundat cu *contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri"* care reflectă adaosul comercial aferent mărfurilor achiziționate). Cheltuielile de transport, prelucrare și alte cheltuieli ocazionate se înregistrează astfel[56]:

%	=	401 „Furnizori"
357 „Mărfuri" Analitic „Marfa y"		
4426 „TVA deductibilă"		

sau

%	=	401 „Furnizori"
371/x „Diferențe de preț la mărfuri"		
4426 „TVA deductibilă"		

Concomitent, la recepția mărfurilor în depozitul SCE:

371 „Mărfuri" Analitic „Marfa y"	=	357 „Mărfuri aflate la terți"

b) mărfurile sunt lăsate temporar în custodia unităților producătoare:

Cheltuielile de custodie (depozitare, păstrare etc.) sunt suportate de SC și se achită la preluarea mărfurilor. De asemenea, SC suportă și cheltuielile de circulație pe parcurs intern până la locul de destinație a mărfurilor ieșite din custodie. Modul de reflectare în contabilitate a cheltuielilor menționate mai sus se diferențiază în raport de fluxul de mișcare a mărfurilor, după cum urmează[57]:

- *dacă, la expirarea perioadei de custodie, mărfurile sunt livrate clienților externi direct din depozitul producătorului:*
  - pentru prețul de cumpărare al mărfurilor livrate:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	357 „Mărfuri aflate la terți"

  - pentru cheltuielile de custodie și cele de circulație până la frontiera română:

%	=	401 „Furnizori"
607 „Cheltuieli privind mărfurile"		
4426 „TVA deductibilă"		

- *dacă, la expirarea perioadei de custodie, mărfurile sunt aduse în depozitul SCE:*
  - pentru prețul de cumpărare al mărfurilor aduse în depozitul SCE:

371 „Mărfuri"	=	357 „Mărfuri aflate la terți"

[56] Vișan, D., op. cit., p. 56.
[57] Vișan, D., op. cit., p. 55.

Scanned with OKEN Scanner

– pentru cheltuielile de custodie și cele de transport intern până la depozitul SCE:

%	=	401 „Furnizori”
371 „Mărfuri”		
4426 „TVA deductibilă”		

- *dacă, la expirarea perioadei de custodie, mărfurile sunt trimise spre prelucrare unor unități specializate:*

– pentru mărfurile trimise spre prelucrare:

371 „Mărfuri aflate la terți” Analitic „Unitatea prelucrătoare”	=	357 „Mărfuri aflate la terți” Analitic „Unitatea producătoare”

– la preluare:

371 „Mărfuri”	=	357 „Mărfuri aflate la terți” Analitic „Unitatea producătoare”

c) mărfurile sunt expediate clienților externi direct din depozitele unităților producătoare:

%	=	401 „Furnizori”
357 „Mărfuri aflate la terți”		
4426 „TVA deductibilă”		

- ***607 „Cheltuieli privind mărfurile”*, dacă mărfurile sunt expediate clienților externi din direct depozitele unităților producătoare,** *situație întâlnită și în cazul contului 357 „Mărfuri aflate la terți”.*

%	=	401 „Furnizori”
607 „Cheltuieli privind mărfurile”		
4426 „TVA deductibilă”		

În baza datelor de mai sus, în contabilitatea financiară se înregistrează următoarele operațiuni contabile:

A1. Achiziționarea de marfă A de la furnizorii interni.

Observație:

Din motive de simplificare, se vor înregistra în același articol contabil achizițiile de marfă A din momentele x1, x2 și x4.

Data	Cantitate	Preț unitar	Valoare fără TVA	TVA	Valoarea cu TVA
Momentul x1	1.500 kg	210 lei	315.000 lei	59.850 lei	374.850 lei
Momentul x2	500 kg	220 lei	110.000 lei	20.900 lei	130.900 lei

Scanned with OKEN Scanner

Momentul x4	1.000 kg	190 lei	190.000 lei	36.100 lei	226.100 lei
Total	3.000 kg	-	615.000 lei	116.850 lei	731.850 lei

%		=	401 „Furnizori"	731.850
371 „Mărfuri"				615.000
4426 „TVA deductibilă"				116.850

A2. Scoaterea din gestiune a mărfii A vândute

607 „Cheltuieli privind mărfurile"		=	371 „Mărfuri"	valoarea ieșirilor

La ieșirea din gestiune a stocurilor și altor active fungibile, acestea se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia dintre metodele menționate mai jos:

a) metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO);
b) metoda ultimul intrat – primul ieșit (LIFO);
c) metoda costului mediu ponderat (CMP).

Potrivit metodei FIFO, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului următor, în ordine cronologică.

Potrivit metodei LIFO, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului anterior, în ordine cronologică.

Metoda CMP presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepție.

A2a. Evaluarea ieșirii de marfă A după metoda FIFO

Contul 371 „Mărfuri" – Marfa A

Data	Exp	Debit			Credit			Sold		
		Cant.	Preț unitar	Valori	Cant.	Preț unitar	Valori	Cant.	Preț unitar	Valori
1.N.	Si	-	-	-	-	-	-	1.000	200	200.000
x1	I	1.500	210	315.000	-	-	-	1.000 1.500	200 210	200.000 315.000

x2	I	500	220	110.000	-	-	-	1.000 1.500 500	200 210 220	200.000 315.000 110.000
x3	*E*	-	-	-	*1.000* *1.500* *100*	*200* *210* *220*	*200.000* *315.000* *22.000*	*400*	*220*	*88.000*
x4	I	1.000	190	190.000	-	-	-	400 1.000	220 190	88.000 190.000
31.N.	-	3.000	-	615.000	2.600	-	537.000	1.400	-	278.000

Sinteză:

1. Potrivit metodei FIFO marfa A ieșită din gestiune se evaluează astfel:

1.000 kg la un preț de 200 lei / kg =	200.000 lei
1.500 kg la un preț de 210 lei / kg =	315.000 lei
100 kg la un preț de 220 lei / kg =	22.000 lei
Total 2.600 kg	*537.000 lei*

607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	537.000

2. Valoarea stocului final se determină astfel:

a) Valoarea stocului inițial:	200.000 lei
b) Valoarea intrărilor:	615.000 lei
c) Valoarea ieșirilor:	537.000 lei
Valoarea stocului final (a + b – c):	*278.000 lei*

A2b. Evaluarea ieșirii de marfă A după metoda LIFO

Contul 371 „Mărfuri” – Marfa A

Data	Exp	Debit			Credit			Sold		
		Cant.	Preț unitar	Valori	Cant.	Preț unitar	Valori	Cant.	Preț unitar	Valori
1.N.	Si	-	-	-	-	-	-	1.000	200	200.000
x1	I	1.500	210	315.000	-	-	-	1.000 1.500	200 210	200.000 315.000
x2	I	500	220	110.000	-	-	-	1.000 1.500 500	200 210 220	200.000 315.000 110.000
x3	*E*	-	-	-	*500* *1.500* *600*	*220* *210* *200*	*110.000* *315.000* *120.000*	*400*	*200*	*80.000*
x4	I	1.000	190	190.000	-	-	-	400 1.000	200 190	80.000 190.000
31.N.	-	3.000	-	615.000	2.600	-	545.000	1.400	-	270.000

Scanned with OKEN Scanner

Sinteză:

1. Potrivit metodei LIFO marfa A ieșită din gestiune se evaluează astfel:

500 kg la un preț de 220 lei / kg =	110.000 lei
1.500 kg la un preț de 210 lei / kg =	315.000 lei
600 kg la un preț de 200 lei / kg =	120.000 lei
Total 2.600 kg	*545.000 lei*

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	545.000

2. Valoarea stocului final se determină astfel:

a) Valoarea stocului inițial:	200.000 lei
b) Valoarea intrărilor:	615.000 lei
c) Valoarea ieșirilor:	545.000 lei
Valoarea stocului final (a + b – c):	*270.000 lei*

A2c. Evaluarea ieșirii de marfă A după metoda CMP

A2c$_1$. Metoda costului mediu unitar ponderat la sfârșitul perioadei (CMUP$_f$)

$$CMUPf = \frac{Vsi + Vi}{Csi + Ci}$$

unde: Vsi – Valoarea stocului inițial
Vi – Valoarea intrărilor
Csi – Cantitatea existentă în stocul inițial
Ci – Cantitățile intrate

$$CMUPf = \frac{200.000\ lei + 315.000\ lei + 110.000\ lei + 190.000\ lei}{1.000\ kg + 1.500\ kg + 500\ kg + 1.000\ kg} = \frac{815.000\ lei}{4.000\ kg} = 203{,}75\ lei/kg$$

Data	Explicație	Cantitate	Preț unitar	Valoare
1.N.	Stoc inițial (Si)	1.000 kg	200 lei	200.000 lei
x1	Intrare (I)	1.500 kg	210 lei	315.000 lei
x2	Intrare (I)	500 kg	220 lei	110.000 lei
x3	*Ieșire (E)*	*2.600 kg*	*203,75 lei*	*529.750 lei*
x4	Intrare (I)	1.000 kg	190 lei	190.000 lei

Observații:

1. Potrivit metodei costului mediu unitar ponderat la sfârșitul perioadei, marfa A ieșită din gestiune se evaluează la valoarea 529.750 lei (2.600 kg x 203,75 lei / kg)

Scanned with OKEN Scanner

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"		529.750

2. Valoarea stocului final se determină astfel:

a) Valoarea stocului inițial:	200.000 lei
b) Valoarea intrărilor:	615.000 lei
c) Valoarea ieșirilor:	529.750 lei
Valoarea stocului final (a + b – c):	*285.250 lei*

3. Valoarea stocului final se mai poate obține și prin următoarea modalitate:

a) Cantitatea stocului final:	1.400 kg
b) Cost mediu unitar ponderat la sfârșitul perioadei:	203,75 lei
Valoarea stocului final (a x b):	*285.250 lei*

A2c₂. Metoda costului mediu unitar ponderat calculat după fiecare intrare ($CMUP_{ui}$)

$$CMUPui = \frac{Vsi + Vui}{Csi + Cui}$$

unde: Vsi – Valoarea stocului înainte de ultima intrare
Vui – Valoarea ultimei intrări
Csi – Cantitatea existentă înainte de ultima intrare
Ci – Cantitatea ultimei intrări

Contul 371 „Mărfuri" – Marfa A

Data	Exp	Debit			Credit			Sold		
		Cant.	Preț unitar	Valori	Cant.	Preț unitar	Valori	Cant.	Preț unitar	Valori
1.N.	Si	-	-	-	-	-	-	1.000	200	200.000
x1	I	1.500	210	315.000	-	-	-	2.500	206	515.000
x2	I	500	220	110.000	-	-	-	3.000	208,333	625.000
x3	*E*	-	-	-	*2.600*	*208,333*	*541.666*	*400*	*208,333*	*83.334*
x4	I	1.000	190	190.000	-	-	-	1.400	195,239	273.334

Costul mediu ponderat după intrarea din momentul x1:

$$CMUP\,x1 = \frac{200.000\ lei + 315.000\ lei}{1.000\ kg + 1.500\ kg} = \frac{515.000\ lei}{2.500\ kg} = 206\ lei/kg$$

Costul mediu ponderat după intrarea din momentul x2:

$$CMUP\,x2 = \frac{515.000\ lei + 110.000\ lei}{2.500\ kg + 500\ kg} = \frac{625.000\ lei}{3.000\ kg} = 208{,}333\ lei/kg$$

Scanned with OKEN Scanner

Costul mediu ponderat după intrarea din momentul x4:

$$CMUP\,x4 = \frac{83.334 \text{ lei} + 190.000 \text{ lei}}{400 \text{ kg} + 1.000 \text{ kg}} = \frac{273.334 \text{ lei}}{1.400 \text{ kg}} = 195{,}239 \text{ lei / kg}$$

Observații:

1. Potrivit metodei costului mediu unitar ponderat calculat după fiecare intrare, marfa A ieșită din gestiune se evaluează la valoarea 541.666 lei (2.600 kg x 208,333 lei / kg).

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	541.666

2. Valoarea stocului final se determină astfel:

a) Valoarea stocului inițial:	200.000 lei
b) Valoarea intrărilor:	615.000 lei
c) Valoarea ieșirilor:	541.666 lei
Valoarea stocului final (a + b – c):	*273.334 lei*

3. Valoarea stocului final se mai poate obține și prin următoarea modalitate:

a) Cantitatea stocului final:	1.400 kg
b) Cost mediu unitar ponderat la sfârșitul perioadei:	195,239 lei
Valoarea stocului final (a x b):	*273.334 lei*

B) Metoda inventarului intermitent

Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei. În acest caz:

$$\mathbf{E = (Vsi + I) - Vsf}$$

unde: Vsi – Valoarea stocului inițial; I – Valoarea intrărilor
Vsf – Valoarea stocului final; E – Valoarea ieșirilor

Această metodă presupune parcurgerea următoarelor etape:

- la începutul lunii se preia ca stoc inițial stocul final al lunii precedente;
- acest stoc inițial este trecut în contul de cheltuieli corespunzător;
- toate intrările de stocuri din lună se contabilizează direct în conturile de cheltuieli corespunzătoare;
- la sfârșitul fiecărei luni se stabilesc stocurile finale prin inventariere și se înregistrează în conturile de stocuri corespunzătoare, concomitent cu micșorarea cheltuielilor.

B1. Înregistrarea pe cheltuieli a stocului inițial de marfă A de 200.000 lei:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	200.000

Scanned with OKEN Scanner

B2. Achiziționarea de marfă A de la furnizorii interni:

Observație:

Pentru achiziția de marfă A se procedează la fel ca la metoda inventarului permanent (toate intrările vor fi contabilizate printr-un singur articol contabil).

%	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	401	„Furnizori”	731.850
607	„TVA deductibilă”				615.000
4426					116.850

B3. Înregistrarea la sfârșitul exercițiului a stocului final presupus la suma de 278.000 lei:

371	„Mărfuri”	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	278.000

B4. Repartizarea soldului contului 607 asupra rezultatului exercițiului:

121	*„Profit sau pierdere”*	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	537.000

Observații:

1. Ieșirile se determină astfel:

a) Valoarea stocului inițial:	200.000 lei
b) Valoarea intrărilor:	615.000 lei
c) Valoarea stocului final:	278.000 lei
Valoarea ieșirilor (a + b – c):	*537.000 lei*

2. Valoarea stocului final de 278.000 lei stabilit prin inventariere corespunde cu stocul final obținut prin metoda FIFO

3. Valoarea ieșirilor de 537.000 lei corespunde cu valoarea la care marfa A iese din gestiune potrivit metodei FIFO (operațiunea A2a)

607

op. B1	200.000	278.000	op. B3		
op. B2	615.000	537.000	op. B4	op. B3	op. B1
Rd	815.000	815.000	Rc	Rd	Rc
Tsd	815.000	815.000	Tsc	Tsd	Tsc

371

Sid = 200.000		
278.000	200.000	op. B1
278.000	200.000	Rc
478.000	200.000	Tsc
	Sfd = 278.000	

7.1.2. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision[58]

Exportul de mărfuri în comision reprezintă o modalitate indirectă de realizare a exportului şi se caracterizează prin faptul că societăţile de comerţ exterior (SCE) comercializează mărfuri la export în nume propriu, dar pe contul şi riscul unităţilor producătoare. Ca o consecinţă, rezultatele activităţii de export sunt reflectate în gestiunea unităţilor producătoare.

Această modalitate de export presupune o serie de implicaţii de ordin juridic, financiar şi contabil.

Din punct de vedere juridic, exportul de mărfuri în comision are la bază contracte economice încheiate de către SC atât cu unităţile producătoare, cât şi cu unităţile prestatoare de servicii şi cu clienţii externi.

Contractele încheiate de către SC cu unităţile producătoare sunt contracte de comision prin care unităţile producătoare se obligă să pună la dispoziţia SC o cantitate de mărfuri, iar acesta din urmă se obligă să manevreze marfa, să o valorifice la preţul pieţei şi să achite unităţii producătoare contravaloarea mărfii. Pentru serviciile sale SC este remunerată cu un comision stabilit în cote procentuale fie la valoarea externă FOB net, fie la valoarea corespunzătoare condiţiei de livrare, şi a cărui mărime variază în funcţie de tipul şi valoarea tranzacţiei, de marfa ce face obiectul exportului etc.

În consecinţă, obiectul contractelor de comision nu îl constituie transferul proprietăţii mărfurilor, ci prestarea unor servicii de specialitate cu privire la încheierea şi derularea contractelor de vânzare-cumpărare internaţională[59].

Contractele încheiate de către SC cu unităţile prestatoare de servicii (transport pe parcurs extern, asigurare pe parcurs extern) şi cu clienţii externi sunt contracte ferme, de prestări servicii, respectiv de vânzare-cumpărare internaţională în nume propriu, dar pe contul unităţii producătoare şi diferă în funcţie de condiţia de livrare şi de modalitatea de decontare a exportului, respectiv încasare la vedere sau credit comercial pe termen scurt sau lung.

Mărfurile care fac obiectul exportului în comision circulă pe următorul traseu:

Unitatea producătoare	→	Client extern

Din punct de vedere financiar, decontarea mărfurilor care fac obiectul exportului în comision se face pe fluxul invers circulaţiei lor, şi anume:

- se încasează contravaloarea mărfurilor de la clienţii externi în valută înregistrat în lei la cursul zilei;

---

[58] Paraschivescu, M.D., Lepădatu, Ghe., *„Contabilitatea activităţii de comerţ exterior"*, Editura Pro Universitaria, Bucureşti, 2009.
[59] Vişan, D., op. cit., p. 103.

Scanned with OKEN Scanner

- se achită în valută sau în lei unităților producătoare valoarea externă FOB net mai puțin comisionul reținut și cheltuielile făcute în contul acestora, altele decât serviciile externe (comisionul vamal, comisioane bancare etc.);
- se achită în valută unitățile prestatoare de servicii (pentru transportul extern sau asigurarea pe parcurs extern);

Sinteză

1. Potrivit art. 3 din Regulamentul privind regimul valutar, plățile, încasările, transferurile și orice alte asemenea operațiuni între rezidenți, care fac obiectul comerțului cu bunuri și servicii, se realizează numai în moneda națională (leu), cu excepția următoarelor operațiuni care se pot efectua și în valută[60]:

a) persoanele juridice care efectuează plăți și încasări nemijlocite decurgând din contracte de comerț exterior și prestări de servicii externe (export-import de bunuri și servicii), pe baza contractelor de comision încheiate între comisionar și comitent sau între comisionarul unui nerezident și beneficiarul rezident, precum și a contractelor de comerț exterior respective;

b) persoanele juridice care efectuează nemijlocit plăți și încasări pe baza contractelor de subantrepriză decurgând din contracte de colaborare (cooperare) economică internațională, contracte de export al unor obiective complexe și al unor produse cu ciclu lung de fabricație;

c) persoanele fizice, juridice și alte entități, pentru operațiuni care decurg din acte de comerț derulate în porturi, în zonele din aeroporturi și punctele de trecere a frontierei de stat, asimilate zonelor libere[61]), ori din acte de comerț derulate pe parcurs extern în trenuri internaționale, la bordul aeronavelor și navelor;

d) persoanele fizice, juridice și alte entități, pentru operațiuni stipulate de prevederi legale exprese;

e) persoanele fizice, pentru operațiuni efectuate între acestea cu caracter ocazional;

f) persoanele fizice, juridice și alte entități, pentru operațiuni nemijlocite ce decurg din organizarea și/sau prestarea de servicii externe, cum ar fi transportul internațional de mărfuri și de persoane și turismul internațional;

---

[60] Regulamentul nr. 4 (r1) din 1.04.2005 privind regimul valutar, republicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 616 din 6.09.2007.

[61] Prin zone asimilate zonelor libere se înțelege zonele din aeroporturi și punctele de trecere a frontierei de stat pe sensul de intrare în țară, în zona stabilită până la locurile unde se aplică viza de intrare, și pe sensul de ieșire din țară, după locurile stabilite pentru efectuarea vamal.

Scanned with OKEN Scanner

persoanele fizice, juridice și alte entități, pentru operațiuni nemijlocite decurgând din contracte externe de prelucrare în regim „lohn", pe baza contractelor de colaborare, în măsura în care colaboratorii rezidenți sunt nominalizați în autorizația de perfecționare activă;

g) persoanele fizice, juridice și alte entități, pentru operațiuni efectuate în străinătate;

h) persoane juridice și alte entități, pentru plăți efectuate către furnizorii și subfurnizorii de bunuri și servicii pentru produsele și serviciile exportate.

2. Potrivit OMEF 2421/2007 – *Instrucțiuni de aplicare a scutirii de TVA pentru exporturi, livrări intracomunitare, transport extern, intermediari*, pentru exportul sau livrările intracomunitare realizate prin comisionari care acționează în nume propriu, dar în contul unui comitent din țară, livrările de bunuri realizate după data de 1 ianuarie 2007 de către comitenți către comisionari nu beneficiază de scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

Din punct de vedere contabil, societățile de comerț exterior nu reflectă în contabilitatea lor cheltuielile și veniturile din comercializarea mărfurilor la extern, ci numai cheltuielile proprii de administrație și conducere și veniturile proprii sub forma comisioanelor realizate.

Pornind de la clasificarea exportului după criteriul termenului de decontare a mărfurilor exportate, în export cu încasare la vedere și export pe credit comercial, contabilitatea exportului de mărfuri în comision poate fi abordată din următoarea perspectivă:

- contabilitatea exportului de mărfuri în comision cu încasare la vedere;
- contabilitatea exportului de mărfuri în comision pe credit comercial.

Contabilitatea exportului de mărfuri în comision cu încasare la vedere

Particularități financiar-contabile privind exportul de mărfuri în comision cu încasare la vedere

Exportul de mărfuri în comision cu încasare la vedere, spre deosebire de exportul de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere, prezintă o serie de particularități în reflectarea în contabilitatea SC a cheltuielilor, veniturilor și stabilirea rezultatelor economico-financiare, astfel:

- sunt reflectate în gestiunea SC *doar* cheltuielile proprii (energie și apă, poștă și telecomunicații, diferențe nefavorabile de curs valutar rezultate în urma încasării creanțelor în valută, achitării datoriilor în valută, evaluării creanțelor,

Scanned with OKEN Scanner

datoriilor, disponibilităților bancare și în casierie în valută la încheierea exercițiului financiar, amortizarea imobilizărilor etc.) și veniturile proprii (comisionul de export, diferențe de curs valutar favorabile rezultate în urma încasării creanțelor în valută, achitării datoriilor în valută, evaluării creanțelor, datoriilor, disponibilităților bancare și în casierie în valută la încheierea exercițiului financiar);

- nu se utilizează conturile care reflectă prețul mărfurilor, cheltuielile cu serviciile externe (asigurare pe parcurs extern, transport pe parcurs extern), diversele plăți făcute în contul unităților producătoare, acestea fiind reflectate în contabilitatea unității producătoare; cheltuielile respective apar sub forma plăților efectuate terților, iar veniturile sub forma încasărilor de la clienții externi;
- se utilizează *contul 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate"* pentru evidențierea veniturilor din comisioanele de export;
- nu se utilizează *contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"* pentru contabilizarea valorii externe FOB net, ci *contul 401 „Furnizori" (Unitatea producătoare)*, întrucât vânzarea la export se face pe contul și riscul unității producătoare, care pentru SC este un furnizor;
- nu se utilizează *contul 708 „Venituri din activități diverse"* pentru contabilizarea celorlalte componente ale prețului extern (transport pe parcurs extern, asigurarea pe parcurs extern), ci *contul 401 „Furnizori" (Unitatea prestatoare de servicii)*;
- nu se utilizează conturile de stocuri, întrucât SC nu gestionează efectiv mărfurile;
- modalitățile de decontare care conduc la regularizări cu unitățile producătoare impun evidențierea distinctă a cheltuielilor făcute în contul acestora sau a diferențelor unor cheltuieli externe. Deși Normele metodologice de utilizare a conturilor nu prevăd, apreciem că aceste cheltuieli și diferențele în cauză pot fi evidențiate cu ajutorul *contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans"*, analitic *471/x „Cheltuieli privind exportul în comision"*[62];
- structura cheltuielilor și veniturilor pune în evidență că, dacă teoretic prin contabilitatea financiară s-ar calcula rezultate parțiale pentru activitatea de export în comision, acestea ar fi egale cu diferența dintre veniturile din comisionul de export și cota parte din cheltuielile generale ale SCE[63].

---

[62] Vișan, D., op. cit., pag. 107.
[63] Vișan, D., op. cit., pag. 106.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea operațiunilor privind exportul de mărfuri în comision cu încasare la vedere

Un model de reflectare în contabilitatea SC a comercializării mărfurilor la extern în comision cu încasare la vedere este prezentat în următoarea aplicație:

Datele aplicației:

SC „METALEXIM" efectuează în exercițiul N un export de mărfuri în comision, cunoscând că:

- la 1.06.N facturează mărfurile clientului extern în condiția de livrare CIF pe baza declarației vamale de export, facturii externe, facturii externe de uz intern și a facturii interne emisă de unitatea producătoare pentru suma de 20.000 €. Asigurarea și transportul extern, calculate în momentul livrării la extern pe bază de date efective, sunt de 2.000 €, respectiv de 3.000 €. Comisionul SC este în sumă de 750 €, TVA 19% inclus;
- la 3.06.N încasează în valută contravaloarea mărfurilor de la clientul extern;
- la 4.06.N se face decontarea în valută cu unitatea producătoare (valoarea FOB net – reținerile făcute unității producătoare) și cu unitățile prestatoare de servicii (asigurare și transport extern);
- cheltuielile proprii efectuate de SC în anul N (1.01.N-31.12.N):
  - salarii: 1.800 lei;
  - telecomunicații: 700 lei + TVA 19%;
- valoarea externă FOB net are TVA 19%[64] inclus;
- se face abstracție de cheltuielile efectuate de SC în contul unității producătoare;
- evoluția cursului în lei a monedei euro la data:
  - 1.06.N: 1€ = 4,00 lei
  - 3.06.N: 1€ = 4,05 lei
  - 4.06.N: 1€ = 3,98 lei
  - 31.12.N: 1€ = 4,10 lei

Cerințe: Înregistrarea operațiunilor contabile în contabilitatea SCE.

---

[64] Potrivit OMEF 2421/2007 – *Instrucțiuni de aplicare a scutirii de TVA pentru exporturi, livrări intracomunitare, transport extern, intermediari*, pentru exportul realizat prin comisionari care acționează în nume propriu, dar în contul unui comitent din țară, livrările de bunuri realizate după data de 1 ianuarie 2007 de către comitenți către comisionari nu beneficiază de scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

Scanned with OKEN Scanner

Rezolvare:

Operațiunile în cursul exercițiului N

La 1.06.N

1. Facturarea mărfurilor livrate clientului extern în condiția de livrare CIF:

Factura externă de uz intern

Nr. crt.	Elemente de calcul	Valoarea în valută (€)	Valoarea în lei (1€=4,00 lei)
1.	Valoarea externă CIF	20.000	80.000
2.	Asigurare pe parcurs extern	2.000	8.000
3.	Transport extern	3.000	12.000
4.	*Valoarea externă FOB net rd. [1 – (2 + 3)]*	*15.000*	*60.000*

411	„Clienți" (C.E.)	=	%	80.000
		401	„Furnizori" (U.P.)	60.000
		401	„Furnizori" (U.P.S.A.)	8.000
		401	„Furnizori" (U.P.S.T.)	12.000

unde: C.E. = clientul extern
U.P. = unitatea producătoare
U.P.S.A. = unitatea prestatoare de servicii (asigurare pe parcurs extern)
U.P.S.T. = unitatea prestatoare de servicii (transport extern)

2. Înregistrarea comisionului cuvenit SCE:

Factura (internă) către unitatea producătoare

Elemente de calcul	Valoarea în valută (€)	Valoarea în lei (1€=4,00 lei)
Comision, TVA 19% inclus	750	3.000

411	„Clienți" (U.P.)	=	%	3.000
		704	„Venituri din lucrări	2.521
		4427	executate și servicii prestate	479
			„TVA colectată"	

3. Înregistrarea reținerilor făcute unității producătoare din valoarea externă FOB net:

401	„Furnizori" (U.P.)	=	411 „Clienți" (U.P.)	3.000

Scanned with OKEN Scanner

La 3.06.N

4. Încasarea mărfurilor de la clientul extern:

a) Valoarea în lei la facturare:	20.000 € x 4,00 lei =	80.000 lei
b) Valoarea în lei la încasare:	20.000 € x 4,05 lei =	81.000 lei
Diferență de curs valutar favorabilă (b – a):		*1.000 lei*

5124 „Conturi la bănci în valută"	=	%		81.000
		411	„Clienți" (C.E.)	80.000
		765	„Venituri din diferențe de curs valutar"	1.000

La 4.06.N

5. Plata către unitatea producătoare:

Elemente	Valoarea în €
a) Valoarea externă FOB net	*15.000*
b) Rețineri: • comision SCE	750
Suma netă de plată (a – b)	*14.250*

a) Valoarea în lei la facturare:	14.250 € x 4,00 lei =	57.000 lei
b) Valoarea în lei la plată:	14.250 € x 3,98 lei =	56.715 lei
Diferență de curs valutar favorabilă (a – b):		*285 lei*

401 „Furnizori" (U.P.)	=	%		57.000
		5124	„Conturi la bănci în valută"	56.715
		765	„Venituri din diferențe de curs valutar"	285

6. Plata asigurării pe parcurs extern unității prestatoare de servicii:

a) Valoarea în lei la facturare:	2.000 € x 4,00 lei =	8.000 lei
b) Valoarea în lei la plată:	2.000 € x 3,98 lei =	7.960 lei
Diferență de curs valutar favorabilă (a – b):		*40 lei*

401 „Furnizori" (U.P.S.A.)	=	%		8.000
		5124	„Conturi la bănci în valută"	7.960
		765	„Venituri din diferențe de curs valutar"	40

7. Plata transportului extern unității producătoare de servicii:

a) Valoarea în lei la facturare:	3.000 € x 4,00 lei =	12.000 lei
b) Valoarea în lei la plată:	3.000 € x 3,98 lei =	11.940 lei
Diferență de curs valutar favorabilă (a – b):	*60 lei*	

Scanned with OKEN Scanner

401	„Furnizori" (U.P.S.T.)	=	%		12.000
			5124	„Conturi la bănci în valută"	11.940
			765	„Venituri din diferențe de curs valutar"	60

8. Înregistrarea cheltuielilor generale facturate de SC în perioada 1.01 – 31.12.N:

641	„Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421	„Personal – salarii datorate"	1.800
%		=	401	„Furnizori"	833
626	„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"				700
4426	„TVA deductibilă"				133

b) Operațiunile la sfârșitul exercițiului N

9. Calculul și înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente disponibilităților în valută

	5124 (€)				**5124 (lei)**		
op.4	20.000	14.250	op.5	op.4	81.000	56.715	op.5
		2.000	op.6			7.960	op.6
		3.000	op.7			11.940	op.7
Rd	20.000	19.250	Rc	Rd	81.000	76.615	Rc
Tsd	20.000	19.250	Tsc	Tsd	81.000	76.615	Tsc
		Sfd = 750				Sd = 4.385	

			Cursul €	**Valoarea în lei**
Sold	a) scriptic	750 €	-	4.385
	b) la cursul zilei		4,10 lei	3.075
Diferență de curs valutar nefavorabilă (a – b)				*1.310*

665	„Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	=	5124	„Conturi la bănci în valută"	1.310

Observație:

Soldul contului 5124 (750 €) reprezintă comisionul obținut de SC în exportul de mărfuri în comision.

10. Închiderea conturilor de cheltuieli:

121	„Profit sau pierdere"	=	%		3.810
			626	„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"	700

Scanned with OKEN Scanner

		641	„Cheltuieli cu salariile personalului” 1.800
		665	„Cheltuieli din diferențe de curs valutar” 1.310

11. Închiderea conturilor de venituri:

%		=	121	„Profit sau pierdere”	3.906
704	„Venituri din lucrări executate și servicii prestate”				2.521
765	„Venituri din diferențe de curs valutar”				1.385

665

op. 9	1.310	1.310	op. 10	
Rd	1.310	1.310	Rc	
Tsd	1.310	1.310	Tsc	

765

op. 11	1.385	1.000	op. 4
		285	op. 5
		40	op. 6
		60	op. 7
Rd	1.385	1.385	Rc
Tsd	1.385	1.385	Tsc

121

op. 10	3.810	3.906	op. 11
Rd	3.810	3.906	Rc
Tsd	3.810	3.906	Tsc
	Sfc = 96		

Observație:

Rezultatul exercițiului poate fi explicat luând în considerare doar veniturile și cheltuielile proprii ale SCE, după cum urmează:

a) Veniturile proprii, din care:	2.596 lei
• comision SCE:	2.521 lei
• diferențe de curs valutar aferente valutei în sold (750 €) reprezentând comisionul SCE	
Evoluția cursului valutar:	
31.12.N: 1€ = 4,10 lei	
1.06.N: 1€ = 4,00 lei	
Diferența: 750 € x (4,10 lei – 4,00 lei):	75 lei

b) Cheltuielile proprii, din care: • salarii: • telecomunicații:	2.500 lei 1.800 lei 700 lei
Rezultat (profit) (a – b):	96 lei
Soldul contului 121 = 3.906 lei – 3.810 lei:	96 lei

401 (U.P.)

op. 3	3.000	60.000	op. 1	
op. 5	57.000			
Rd	60.000	60.000	Rc	
Tsd	60.000	60.000	Tsc	

411 (U.P.)

op. 2	3.000	3.000	op. 3	
Rd	3.000	3.000	Rc	
Tsd	3.000	3.000	Tsc	

401 (U.P.S.A.)

op. 6	8.000	8.000	op. 1	
Rd	8.000	8.000	Rc	
Tsd	8.000	8.000	Tsc	

401 (U.P.S.T.)

op. 7	12.000	12.000	op. 1	
Rd	12.000	12.000	Rc	
Tsd	12.000	12.000	Tsc	

411 (C.E.)

op. 1	80.000	80.000	op. 4	
Rd	80.000	80.000	Rc	
Tsd	80.000	80.000	Tsc	

7.2. Contabilitatea importului de mărfuri

7.2.1. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu[65]

Importul de mărfuri pe cont propriu reprezintă o modalitate indirectă de realizare a importului și se caracterizează prin faptul că societățile de comerț exterior (SCE) cumpără mărfuri din străinătate pe care le vând pe piața internă în nume propriu și totodată pe contul și pe riscul lor. Ca o consecință, rezultatele activității de import sunt reflectate în gestiunea societăților de comerț exterior.

Această modalitate de import presupune o serie de implicații de ordin juridic, financiar și contabil.

---

[65] Paraschivescu, M.D., Lepădatu, Ghe., *„Contabilitatea activității de comerț exterior"*, Editura Pro Universitaria, București, 2009.

Scanned with OKEN Scanner

Din punct de vedere juridic, importul de mărfuri pe cont propriu are la bază contracte ferme încheiate de către SC atât cu furnizorii externi, cât și cu unitățile prestatoare de servicii și cu clienții interni.

Ca și în cazul exportului, prețul reprezintă obiectul principal al negocierilor în vederea contractării. În importul de mărfuri sunt folosite două categorii de prețuri, și anume:

- *prețuri externe de import;*
- *prețuri interne de import.*

Prețurile externe de import sunt prețurile negociate cu partenerii externi, respectiv și cu furnizorii externi și cu unitățile prestatoare de servicii (transport pe parcurs extern, asigurare pe parcurs extern), și diferă în funcție de condiția de livrare și de modalitatea de decontare a importului, respectiv cu plată la vedere sau pe credit comercial pe termen scurt sau lung. Cele mai utilizate prețuri externe în importul de mărfuri sunt:

- prețul extern FOB, specific condiției de livrare FOB portul străin de încărcare, format numai din prețul mărfii;
- prețul extern *CFR (CAF)*, specific condiției de livrare CFR (CAF) portul românesc de descărcare, format din prețul mărfii și transportul pe parcurs extern;
- prețul extern *CIF*, specific condiției de livrare CIF portul românesc de descărcare, format din prețul mărfii, transportul extern și asigurarea pe parcurs extern.

Atât în condiția CFR (CAF) cât și în condiția CIF, organizarea expedierii mărfurilor în țară revine furnizorilor externi.

Desigur, la prețul extern se mai pot adăuga și eventualele comisioane, cheltuieli conexe transportului mărfurilor importate ș.a.

Prețurile interne de import cuantifică cheltuielile efectuate cu importul de mărfuri[66] și sunt cuprinse în valoarea în vamă a mărfurilor importate.

La negocierea prețului de vânzare la intern, societățile de comerț exterior au în vedere următoarele elemente:

- ***valoarea în vamă*** în valută sau ***costul de achiziție*** în valută transformate în lei la cursul din data negocierii cu clienții interni sau data vânzării la intern;
- ***marja importatorului.***

---

[66] Negruțiu, M., Dumitrana, M., Bîrsan, L.L., *Contabilitatea în comerț și turism*, Editura Maxim, București, 1998, p. 244.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea în vamă (valoarea CIF portul românesc de descărcare sau franco frontiera română) reprezintă acea valoare care constituie baza de calcul al taxelor vamale prevăzute în Tariful vamal de import al României și cuprinde următoarele:

- prețul net al mărfurilor (prețul extern în condiția de livrare FOB)
- cheltuielile de transport al mărfurilor importate până la frontiera română;
- cheltuielile de încărcare, de descărcare și de manipulare, conexe transportului, ale mărfurilor din import aferente parcursului extern;
- costul asigurării pe parcurs extern.

Valoarea în vamă se determină și se declară de către importator, care este obligat să depună la biroul vamal o declarație pentru valoarea în vamă (DVI), care cuprinde date cu privire la:

- elemente de identificare a celor doi parteneri
- numărul și data emiterii facturii externe, a documentelor de transport și a poliței de asigurare;
- prețul net al mărfii;

cheltuielile de transport, asigurare și manipulare a mărfii pe parcurs extern;

- condiția de livrare;
- valuta contractuală și cursul de schimb;
- punctul vamal de intrare a mărfii pe teritoriul vamal al României;
- metoda de evaluare folosită.

Declarația pentru valoarea în vamă este depusă într-un singur exemplar însoțită de declarația vamală de import, cu facturi sau de alte documente de plată a mărfurilor și a cheltuielilor pe parcurs extern, aferente acesteia.

Atunci când determinarea definitivă a valorii în vamă nu se poate efectua imediat, importatorul are dreptul de a ridica mărfurile din vamă, la cerere, cu condiția să constituie o garanție bănească sau bancară, acceptată de autoritatea vamală. În cazul în care, în termen de 30 de zile de la ridicarea mărfii, importatorul nu prezintă documente concludente privind determinarea valorii în vamă, autoritatea vamală procedează la executarea garanției, operațiunea de vămuire fiind considerată încheiată.

Costul de achiziție al mărfurilor este format din valoarea în vamă la care se adaugă taxele nerecuperabile plătite în vamă: taxa vamală, comisionul vamal și accizele.

Taxa vamală reprezintă un impozit perceput de către stat în momentul trecerii mărfurilor peste granițele vamale ale țării respective și se calculează pentru toate mărfurile prevăzute în tariful vamal de import provenite din țările cu care se practică acest regim de impozitare. Taxa vamală este exprimată în procente și se aplică la valoarea în vamă transformată în lei la cursul din declarația vamală de import.

Scanned with OKEN Scanner

Comisionul vamal constituie un venit al Direcției Generale a Vămilor în scopul dezvoltării punctelor de control pentru trecerea frontierei, precum și a celorlalte unități vamale și se calculează prin aplicarea unei cote procentuale, de regulă 0,5%, la valoarea în vamă a mărfurilor importate vămuite.

Accizele reprezintă un impozit indirect sub forma unei taxe speciale de consumație incluse în anumite mărfuri produse în țară sau provenite din import apreciate ca nefiind de strictă necesitate în consumul populației. Accizele se calculează pe baze de cote procentuale aplicate asupra unei baze de calcul formate din: valoarea în vamă în lei + taxa vamală + comisionul vamal.

Marja importatorului are ca scop atât acoperirea cheltuielilor interne ale societăților de comerț exterior, cum sunt taxele nerecuperabile plătite în vamă, cheltuielile generale sau cheltuielile interne de circulație, cât și asigurarea profitului acestora.

Potrivit Codului fiscal, importul de bunuri reprezintă:

a) intrarea pe teritoriul Comunității de bunuri care nu se află în liberă circulație în înțelesul art. 24 din Tratatul de înființare a Comunității Europene;

b) pe lângă operațiunile prevăzute la lit. a), intrarea în Comunitate a bunurilor care se află în liberă circulație, provenite dintr-un teritoriu terț, care face parte din teritoriul vamal al Comunității.

Importul de bunuri este o operațiune ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. În baza Codului fiscal, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru importul de bunuri intervin astfel:

a) în cazul în care, la import, bunurile sunt supuse taxelor vamale, taxelor pentru agricole sau altor taxe comunitare similare, stabilite ca urmare a unei politici comune, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care intervin faptul generator și exigibilitatea respectivelor taxe comunitare.

b) în cazul în care, la import, bunurile nu sunt supuse taxelor comunitare faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care ar interveni faptul generator și exigibilitatea acelor taxe comunitare dacă bunurile importate ar fi fost supuse unor astfel de taxe.

c) în cazul în care, la import, bunurile sunt plasate într-un regim vamal special, faptul generator și exigibilitatea taxei intervin la data la care acestea încetează a mai fi plasate într-un astfel de regim.

Cota aplicabilă pentru importul de bunuri este cota aplicabilă pe teritoriul României pentru livrarea aceluiași bun.

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit Codului fiscal, printre operațiunile scutite de taxa pe valoarea adăugată la import sunt menționate:

- importul de bunuri a căror livrare în România este în orice situație scutită de taxă în interiorul țării;
- importul definitiv de bunuri care îndeplinesc condițiile pentru scutire; importul, în regim diplomatic sau consular, al bunurilor scutite de taxe vamale;
- importul de bunuri efectuat în România de organismele internaționale recunoscute ca atare de autoritățile publice din România, precum și de către membrii acestora, în limitele și în conformitate cu condițiile stabilite în convențiile de înființare a acestor organizații sau prin acorduri de sediu;
- reimportul de bunuri în România, efectuat de persoana care a exportat bunurile în afara Comunității, dacă bunurile se află în aceeași stare în care se aflau la momentul exportului și dacă importul respectiv beneficiază de scutire de taxe vamale;
- importul în România de bunuri care au fost transportate dintr-un teritoriu terț sau o țară terță, atunci când livrarea acestor bunuri de către importator constituie o livrare scutită; etc.

De asemenea, Codul fiscal prevede că sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată următoarele:

a) livrarea de bunuri care urmează:
   1) să fie plasate în regim vamal de admitere temporară, cu exonerare totală de la plata drepturilor de import;
   2) să fie prezentate autorităților vamale în vederea vămuirii și, după caz, plasate în depozit necesar cu caracter temporar;
   3) să fie introduse într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber;
   4) să fie plasate în regim de antrepozit vamal;
   5) să fie plasate în regim de perfecționare activă, cu suspendare de la plata drepturilor de import;
   6) să fie plasate în regim de tranzit vamal extern;
   7) să fie admise în apele teritoriale:
      – pentru a fi încorporate pe platforme de forare sau de producție, în scopul construirii, reparării, întreținerii, modificării sau reutilării acestor platforme ori pentru conectarea acestor platforme de forare sau de producție la continent;
      – pentru alimentarea cu carburanți și aprovizionarea platformelor de forare sau de producție;
   8) să fie plasate în regim de antrepozit de TVA, definit după cum urmează:

Scanned with OKEN Scanner

- pentru produse accizabile, orice locație situată în România, care este definită ca antrepozit fiscal, în sensul art. 4 lit. (b) din Directiva 92/12/CEE, cu modificările și completările ulterioare;
- pentru bunuri, altele decât produsele accizabile, o locație situată în România și definită prin norme;

b) importul de bunuri care urmează să fie plasate în regim de antrepozit de TVA; etc.

În cazul bunurilor importate, plasate în antrepozit de taxă pe valoarea adăugată, care părăsesc regimul fără vreo livrare ulterioară în cadrul regimului și fără existența vreunei tranzacții comerciale, se impune regularizarea taxei pentru importul efectuat.

Codul fiscal menționează că baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută.

Baza de impozitare mai cuprinde cheltuielile accesorii, precum comisioanele și cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, care intervin până la primul loc de destinație a bunurilor în România. Primul loc de destinație a bunurilor îl reprezintă destinația indicată în documentul de transport sau în orice alt document însoțitor al bunurilor, când acestea intră în România, sau, în absența unor astfel de documente, primul loc de descărcare a bunurilor în România.

Dacă suma folosită la stabilirea bazei de impozitare pentru un import de bunuri este exprimată în valută, aceasta se convertește în lei pentru a stabili valoarea în vamă a bunurilor importate.

Potrivit Codului fiscal baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru importul de bunuri nu cuprinde:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;
b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;
c) dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere;
d) valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare.

Plata taxei pentru importul de bunuri supus taxării este obligația importatorului.

Scanned with OKEN Scanner

Taxa pentru importuri de bunuri, cu excepția importurilor scutite de taxă, se plătește la organul vamal, în conformitate cu reglementările în vigoare privind plata drepturilor de import.

Importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru trebuie să plătească taxa pe valoarea adăugată la organul vamal până la data la care au obligația depunerii declarației de import pentru TVA și accize. Prin exceptare, în perioada 15 aprilie 2007-31 decembrie 2011 inclusiv nu se face plata efectivă la organele vamale de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care au obținut certificat de amânare de la plată. De la data de 1 ianuarie 2012 nu se face plata efectivă la organele vamale de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

Certificatul de amânare de la plată în vamă a taxei pe valoarea adăugată se eliberează la solicitarea persoanelor care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) nu au obligații bugetare restante reprezentând impozite, taxe, contribuții, inclusiv contribuțiile individuale ale salariaților și orice alte venituri bugetare, cu excepția celor eșalonate și/sau reeșalonate la plată, precum și a celor suspendate în condițiile legii;
b) nu înregistrează debite față de autoritatea vamală;
c) au realizat în anul calendaristic precedent importuri din teritorii și state terțe a căror valoare cumulată este de cel puțin 150 milioane lei. În această valoare nu se cuprind importurile de produse supuse accizelor armonizate;
d) sunt înregistrate în scopuri de TVA cu cel puțin un an calendaristic înaintea depunerii cererii pentru eliberarea certificatului de amânare de la plată în vamă a taxei pe valoarea adăugată;
e) nu sunt în stare de insolvență, nu se afla în procedură de reorganizare sau lichidare judiciară și nu figurează în evidență specială și/sau în lista contribuabililor inactivi.

Biroul vamal acordă liberul de vamă pentru mărfurile importate fără a solicita plata efectivă a taxei pe valoarea adăugată și reține la declarația vamală o copie a certificatului verificată și vizată pe baza exemplarului original prezentat de importator.

Din punct de vedere financiar, decontarea mărfurilor care fac obiectul importului pe cont propriu se face în ordinea fluxului circulației mărfurilor, și anume[67]:

- SCE achită furnizorii externi;
- apoi (sau concomitent) SC achită furnizorii prestatori de servicii pe parcurs extern (transport, asigurare etc.), taxele datorate în vamă și furnizorii prestatori de servicii pe parcurs intern (transport-manipulare);

[67] Vișan, D., op. cit., p. 128.

Scanned with OKEN Scanner

- SCE își recuperează sumele cheltuite și își realizează profitul scontat prin încasarea de la clienții interni a mărfurilor din import livrate acestora.

Plata furnizorilor externi de mărfuri și de servicii externe prestate se face în valută prin incasso-documentar, prin acreditiv documentar sau prin efecte de comerț acceptate, care se transformă în lei la cursul de schimb al zilei, calculându-se astfel diferențe de curs valutar după relația:

D.c.v. = VP x (CP – CF)
în care: VP = Valuta plătită;
CP = Cursul de schimb la data plății la extern;
CF = Cursul de schimb la data primirii facturii externe

Din punct de vedere contabil, societățile de comerț exterior reflectă în contabilitatea lor atât cheltuielile și veniturile din comercializarea mărfurilor pe cont propriu cât și celelalte cheltuieli și venituri generate de derularea importului, inclusiv cheltuielile de exploatare de natura cheltuielilor de administrație și conducere.

Pornind de la clasificarea importului după criteriul termenului de decontare a mărfurilor importate, în import cu plata la vedere și import pe credit comercial, contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu poate fi abordată din următoarea perspectivă:

- contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere;
- contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu pe credit comercial.

7.2.2. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere

Particularități financiar-contabile privind importul de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere

Pentru reflectarea în contabilitatea SC a importului de mărfuri pe cont propriu, ca și în cazul exportului de mărfuri pe cont propriu, se utilizează conturi din toate clasele Planului de conturi general, mai des folosite fiind conturile din clasele 3, 4, 5:

- **stocurile de mărfuri** sunt evidențiate prin intermediul următoarelor grupe de conturi:
  - ***grupa 35 „Stocuri aflate la terți"*** reprezentată de:
    - *contul 357 „Mărfuri aflate la terți"*, care reflectă mărfurile importate trimise la terți spre prelucrare, sortare și ambalare precum și mărfurile importate achitate prin acreditiv documentar înaintea sosirii lor în vamă;

Scanned with OKEN Scanner

- **grupa 37 „Mărfuri”** reprezentată de:
  - *contul 371 „Mărfuri”* care reflectă mărfurile gestionate în depozitele SCE. Potrivit Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile, contul 371 se debitează cu valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor achiziționate (costul efectiv de achiziție al mărfurilor). Pentru a putea determina costul de achiziție efectiv al mărfurilor importate, SC va trebui să adauge cheltuielile de transport intern la costul de achiziție în vamă. Acest lucru devine posibil numai dacă la recepționarea mărfurilor în depozitul SC sosesc și documentele privind cheltuielile interne de transport-manipulare. Cu alte cuvinte, costul efectiv de achiziție al mărfurilor este format din: valoarea în vamă + taxele nerecuperabile plătite în vamă + cheltuielile de circulație pe parcurs intern de la vamă până la depozitul SCE.

Observație:

O situație particulară o reprezintă aceea în care societatea importatoare nu poate determina costul efectiv de achiziție în momentul recepționării mărfurilor în depozit datorită neprimirii la timp a documentelor privind cheltuielile interne de transport-manipulare. În acest caz, societatea importatoare are următoarele posibilități[68]:

- costul efectiv de achiziție poate fi determinat luând în calcul cheltuielile interne de transport-manipulare antecalculate (pe baza unui coeficient aplicat asupra costului de achiziție în vamă);
- cheltuielile interne nu sunt incluse în costul de achiziție efectiv al mărfurilor, ele urmând să se înregistreze numai la primirea facturilor prestatorilor de servicii într-un cont distinct 378 *„Diferențe de preț la mărfuri”* sau 371/x *„Diferențe de preț la mărfuri”*, urmând să se repartizeze pe bază de coeficient asupra costului mărfurilor vândute (contul 607 *„Cheltuieli privind mărfurilor”*);
- în cazul în care cheltuielile interne de transport nu au o pondere semnificativă în costul mărfurilor importate, acestea pot fi înregistrate direct cu ajutorul contului 607 *„Cheltuieli privind mărfurile”*.

- **relațiile cu terții** sunt evidențiate prin intermediul următoarelor grupe de conturi:

[68] Greceanu, D., *Contabilitatea importului de mărfuri*, Revista Gestiunea și contabilitatea firmei editată de Tribuna economică, Nr. 5, 2004.

Scanned with OKEN Scanner

- ***grupa 40 „Furnizori și conturi asimilate"*** reprezentată de:
  - *contul 401 „Furnizori"* care ține evidența decontărilor în relațiile cu furnizorii externi, cu unitățile prestatoare de servicii externe, precum și cu unitățile prestatoare de servicii interne. Evidența analitică a furnizorilor se ține în lei sau în lei și în valută pe furnizori interni și externi, iar în cadrul lor pe termene de plată;
  - *contul 403 „Efecte de plătit"*, care ține evidența obligațiilor de plătit pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc.);
  - *contul 408 „Furnizori – facturi nesosite"*, care ține evidența decontărilor în relațiile cu furnizorii pentru aprovizionările de mărfuri sau prestarea de servicii, pentru care nu s-au primit facturi;
- ***grupa 41 „Clienții și conturi asimilate"*** reprezentată de:
  - *contul 411 „Clienți"*, care ține evidența decontărilor în relațiile cu clienții interni;
  - *contul 413 „Efecte de primit de la clienți"*, care ține evidența creanțelor de încasat pe bază de efecte comerciale;
  - *contul 418 „Clienți – facturi de întocmit"*, care ține evidența livrărilor de mărfuri la intern pentru care nu s-au întocmit facturi;
- ***grupei 44 „Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate"*** reprezentată de:
  - *contul 442 „Taxa pe valoarea adăugată"*, care ține evidența decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată, astfel:
  - *contul 4426 „TVA deductibilă"*, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată aferentă costului de achiziție în vamă și serviciilor interne de transport-manipulare a mărfurilor importate;
  - *contul 4427 „TVA colectată"*, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată aferentă prețului de vânzare la intern a mărfurilor importate;
  - *contul 4428 „TVA neexigibilă"*, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată aferentă angajamentelor evidențiate în contul 408 *„Furnizori – facturi nesosite"* pentru cheltuielile interne de transport-manipulare antecalculate. Pentru angajamentele privind cheltuielile externe antecalculate evidențiate în contul 408 la primirea mărfurilor din import nu se utilizează contul 4428 întrucât taxa pe valoarea adăugată aferentă este garantată bănesc și se încasează de la beneficiarii de import, fie la nivelul garanției constituite, dacă în termen de 30 de

Scanned with OKEN Scanner

zile nu se primesc documentele justificative, fie la nivelul plăților efective, dacă în termen de 30 de zile se primesc documentele justificative[69].

- *contul 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"* care ține evidența decontărilor efectuate cu Direcția Generală a Vămilor reprezentând taxele vamale și accizele percepute;
- *contul 447 „Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate"*, care ține evidența decontărilor efectuate cu Direcția Generală a Vămilor reprezentând comisioanele vamale percepute;

- **încasările și plățile** sunt evidențiate prin intermediul:
  - ***grupei 51 „Conturi la bănci"*** reprezentată de:
    - *contul 511 „Valori de încasat"*, care ține evidența valorilor de încasat primite de la clienții interni (cecuri, cambii, bilete la ordin);
    - *contul 512 „Conturi curente la bănci"*, care ține evidența disponibilităților în lei și în valută aflate în conturile de la bănci și a sumelor în curs de decontare.
    - *contul 541 „Acreditive"*, care ține evidența acreditivelor deschise în bănci pentru efectuarea de plăți în favoarea terților.;
    - *contul 5412 „Acreditive în valută"*, care ține evidența acreditivelor în valută deschise în bănci în scopul decontării importului prin acreditiv documentar;

În mod similar exportului de mărfuri pe cont propriu cu încasare la vedere, pentru evidențierea cheltuielilor și veniturilor generate de derularea importului de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere se vor folosi conturile din clasa a 6-a și din clasa a 7-a.

Rezultatul se determină ca diferență dintre veniturile și cheltuielile generate și implicate de import și cheltuielile de administrație și conducere, iar diferența dintre veniturile evidențiate în contul 707 și costul mărfurilor vândute evidențiat în contul 607 reprezintă marja comercială..

Filiera înregistrărilor contabile în cazul importului pe cont propriu cu plata la vedere depinde de metoda utilizată pentru evidența stocurilor de mărfuri, de traseul pe care îl urmează mărfurile de la furnizorul extern până la clientul intern, precum și de condiția de livrare.

---

[69] Vișan, D., op. cit., p. 132.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea operațiunilor privind importul de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere

Un model de reflectare în contabilitatea SC a importului de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere este prezentat în următoarea aplicație:

Datele aplicației:

SC „METALEXIM" prezintă următoarele informații cu privire la existența și mișcarea stocului de mărfuri în exercițiul N:

- la 1.01.N. are în stoc mărfuri din import evaluate la costul de achiziție de 120.000 lei, din care marfa A 75 bucăți a 220 lei/buc.
- pe 20.02.N cumpără din import 100 bucăți marfă A în condiția de livrare FOB portul străin de încărcare, cu plata prin incasso-documentar. Prețul unitar FOB este de 50 €/buc.
- la data sosirii mărfurilor în vamă, asigurarea pe parcurs extern a fost de 400 € și transportul extern de 600 €;
- la 25.02.N plătește furnizorul extern și prestatorii de servicii (asigurarea pe parcurs extern și transportul extern)
- la 1.04.N cumpără diverse mărfuri din import în condiția de livrare CIF portul românesc de descărcare în sumă de 4.000 €. Plata furnizorului extern se face la data 1.03.N+1;
- la 1.05.N vinde la intern cantitatea de 120 bucăți din marfa A cu 300 lei/ buc., TVA 19%, evaluarea la ieșire făcându-se după metoda LIFO;
- taxele percepute în vamă s-au calculat pe baza următoarelor cote: taxa vamală 10%, comisionul vamal 0,5%, TVA 19%;
- soldul inițial al contului 5124 este de 10.000 €, respectiv 39.000 lei;
- cheltuielile interne de transport-manipulare de 2.000 lei, TVA 19% nu sunt luate în calcul pentru stabilirea prețului de înregistrare a mărfurilor din import, evidențiindu-se distinct în contabilitate;
- evoluția cursului în lei a monedei euro la data:
  - 20.02.N: 1€ = 4,00 lei
  - 25.02.N: 1€ = 4,01 lei
  - 1.04.N: 1€ = 4,05 lei
  - 31.12.N: 1€ = 4,10 lei
  - 1.03.N+1: 1€ = 4,11 lei

Cerințe:

Înregistrarea operațiunilor contabile potrivit datelor de mai sus în condițiile evidenței stocului de mărfuri după metoda inventarului permanent și intermitent.

Scanned with OKEN Scanner

Rezolvare:

A) Metoda inventarului permanent

a) Operațiunile în cursul exercițiului N

La 20.02.N

A1. Înregistrarea mărfurilor importate conform facturii externe, declarației vamale de import și a „Fișei de calcul al importului":

Fișa de calcul al importului

Nr. crt.	Elemente de calcul	Valoarea în valută (€)	Valoarea în lei (1€=4,00 lei)
1.	*Valoarea externă FOB*	*5.000,00*	*20.000,00*
2.	Asigurare pe parcurs extern	400,00	1.600,00
3.	Transport extern	600,00	2.400,00
4.	*Valoarea externă CIF (rd. 1 + 2 + 3)*	*6.000,00*	*24.000,00*
5.	Taxa vamală *(rd. 4 x 10%)*	600,00	2.400,00
6.	Comisionul vamal *(rd. 4 x 0,5%)*	30,00	120,00
7.	*Cost de achiziție în vamă (rd. 4 + 5 + 6)*	*6.630,00*	*26.520,00*
8.	TVA deductibilă (rd. 7 x 19%)	1.259,70	5.038,80
9.	Cost unitar de achiziție în vamă	= 265,20 lei/buc.	
10.	Costul de achiziție în valută	= 6.630 €	

Observații:

1. Calculul valorii externe FOB:

a) Cantitate achiziționată:	100 buc.
b) Preț unitar	50 €.
Valoarea externă FOB (a x b):	*5.000 €*

2. Calculul costului unitar de achiziție în vamă:

a) Cost de achiziție în vamă:	26.520 lei
b) Cantitate achiziționată:	100 buc.
Costul unitar de achiziție în vamă (a / b):	*265,20 lei / buc.*

3. Calculul costului de achiziție în valută:

a) Cost de achiziție în vamă:	26.520 lei
b) Cursul valutar:	1€ = 4,00 lei
c) Costul de achiziție în valută (a / b):	*6.630 €*
d) Cantitate achiziționată:	100 buc.
e) Costul unitar de achiziție în valută (c / d):	*66,30 € / buc.*

371 „Mărfuri"	=	%	26.520
		401 „Furnizori" (externi)	20.000
		401 „Furnizori" (servicii)	4.000
		446 „Alte impozite, taxe și	2.400

Scanned with OKEN Scanner

			447	vărsăminte asimilate" 120 „Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate"

Observație:

În *contul 401 „Furnizori" (externi)* se înregistrează valoarea externă FOB, în *contul 401 „Furnizori" (servicii)* se înregistrează atât asigurarea pe parcurs extern cât și transportul extern, în *contul 446* se înregistrează taxa vamală iar în *contul 447* se înregistrează comisionul vamal.

A2. Plățile făcute în vamă cu ordine de plată emise potrivit DVI:

%		=	5121	„Conturi la bănci în lei"	7.558,80
446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"				2.400,00
447	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate"				120,00
4426	„TVA deductibilă"				5.038,80

La 25.02.N

A3. Plata furnizorului extern și a prestatorilor de servicii (asigurare pe parcurs extern și transport extern):

a) Valoarea angajamentelor față de furnizorul extern:		5.000 €
b) Valoarea angajamentelor față de furnizorii de servicii externe:		1.000 €
Total angajamente (a + b):		*6.000 €*
a) Valoarea în lei la cursul din DVI:	6.000 € x 4,00 lei =	24.000 lei
b) Valoarea în lei la plată:	6.000 € x 4,01 lei =	24.060 lei
Diferență de curs valutar nefavorabilă (b – a):		*60 lei*

%		=	5124	„Conturi la bănci în valută"	24.060
401	„Furnizori (externi)"				20.000
401	„Furnizori (servicii)"				4.000
665	„Cheltuieli din diferențe de curs valutar"				60

401 (externi)

op. A3	20.000	20.000	op. A1
Rd	20.000	20.000	Rc
Tsd	20.000	20.000	Tsc

401 (servicii)

op. A3	4.000	4.000	op. A1
Rd	4.000	4.000	Rc
Tsd	4.000	4.000	Tsc

Scanned with OKEN Scanner

La 1.04.N

A4. Înregistrarea mărfurilor importate în condiția CIF:

Fișa de calcul al importului

Nr. crt.	Elemente de calcul	Valoarea în valută (€)	Valoarea în lei (1€=4,05 lei)
1.	Valoarea externă CIF	4.000,00	16.200,00
2.	Taxa vamală (rd.1 x 10%)	400,00	1.620,00
3.	Comisionul vamal (rd. 1 x 0,5%)	20,00	81,00
4.	*Cost de achiziție în vamă (rd. 1 + 2 +3)*	*4.420,00*	*17.901,00*
5.	TVA deductibilă (rd. 4 x 19%)	839,80	3.401,19

371	„Mărfuri”	=	%		17.901
			401	„Furnizori” (externi)	16.200
			446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	1.620
			647	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate”	81

A5. Plățile făcute în vamă cu ordine de plată emise:

%		=	5121	„Conturi la bănci în lei”	5.102,19
446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”				1.620,00
					81,00
447	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate”				3.401,19
4426	„TVA deductibilă”				

A6. Înregistrarea facturii cu transportul pe parcurs intern în valoare de 2.000 lei, TVA 19%:

Observație:

SC a adoptat soluția înregistrării cheltuielilor interne de transport-manipulare în *contul 371/x „Diferențe de preț la mărfuri”*:

%		=	401	„Furnizori”	2.380
371/x	„Diferențe de preț la mărfuri”				2.000
4426	„TVA deductibilă”				380

A7. Plata facturii privind transportul pe parcurs intern:

401	„Furnizori” „TVA deductibilă”	=	5121	„Conturi la bănci în lei”	2.380

Scanned with OKEN Scanner

La 1.05.N

A8. Facturarea mărfii A din import clienților interni:

a) Cantitatea vândută de marfă A:	120 buc.
b) Prețul de vânzare:	300 lei
Valoarea mărfurilor vândute (a x b):	*36.000 lei*

411	*„Clienți"*	=	%		42.840
			707	*„Venituri din vânzarea mărfurilor"*	36.000
			4427	*„TVA colectată"*	6.840

A9. Concomitent are loc scoaterea din gestiune a mărfii A vândute știind că evaluarea la ieșire se face după metoda LIFO:

Contul 371 „Mărfuri" – Marfa A

Data	Exp	Debit			Credit			Sold		
		Cant.	Preț unitar	Valori	Cant.	Preț unitar	Valori	Cant.	Preț unitar	Valori
1.01.N	Si	-	-	-	-	-	-	75	220,00	16.500
20.02.N	I	100	265,20	26.520	-	-	-	75 100	220,00 265,20	16.500 26.520
1.05.N	*E*	-	-	-	*100* *20*	*265,20* *220*	*26.520* *4.400*	*55*	*220,00*	*12.100*
31.12.N	-	100	265,20	26.520	120	-	30.920	55	220,00	12.100

607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	371	„Mărfuri"	30.920

Observație:

Potrivit metodei „ultimul intrat – primul ieșit" (LIFO), marfa A ieșită din gestiune se evaluează astfel:

100 bucăți la un preț de 265,20 lei / buc. =	26.520 lei
20 bucăți la un preț de 220,00 lei / buc. =	4.400 lei
Total 120 bucăți	*30.920 lei*

A10. Încasarea mărfurilor de la clienții interni:

5121	„Conturi la bănci în lei"	=	4111	„Clienți"	42.840

Operațiunile la 31.12.N

A11. Repartizarea cheltuielilor reprezentând diferențele de preț aferente mărfurilor vândute:

Scanned with OKEN Scanner

	371	
	Sid = 120.000	
op.A1	26.520	30.920
op.A4	17.901	
Rd	44.421	30.920
Tsd	164.421	30.920

op.A9 Rc Tsc

	371/x		
op.A6	2.000		
Rd	2.000	0	Rc
Tsd	2.000	0	Tsc

$$K371/x = \frac{(St+Rd)371/x}{(St+Rd)371} = \frac{0+2.000}{120.000+44.421} = 0{,}012 \text{ (rotunjit)}$$

Suma cheltuielilor (diferențelor) aferente mărfurilor vândute:

$$Rc_{301} \times K_{371/x} = 30.920 \times 0{,}012 = 371{,}04$$

607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371/x „Diferențe de preț la mărfuri”	371,04

A12. Calculul și înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente disponibilităților în valută:

	5124 (€)		
	Sid=10.000		
		6.000	op.A3
Rd	0	6.000	Rc
Tsd	10.000	6.000	Tsc
		Sfd=4.000	

	5124 (lei)		
	Sid=39.000		
		24.060	op.A3
Rd	0	24.060	Rc
Tsd	39.000	24.060	Tsc
		Sd=14.940	

			Cursul €	Valoarea în lei
Sold	a) scriptic	4.000 €	-	14.940
	b) la cursul zilei		4,10 lei	16.400
Diferență de curs valutar favorabilă (b –a)				*1.460*

5124 „Conturi la bănci în valută”	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar”	1.406

A13. Înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente angajamentelor comerciale neachitate în valută:

a) Angajamente în sold la cursul din DVI	4.000 € x 4,05 lei =	16.200 lei
b) Angajamente în sold la cursul zilei (31.12.N):	4.000 € x 4,10 lei =	16.400 lei
Diferență de curs valutar nefavorabilă (b – a):		*200 lei*

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	=	401 „Furnizori” (externi)	200

Sinteză:

1. S.C.E. are datorii față de furnizori în valută doar 4.000 €, ca urmare a achiziției de mărfuri în condiția de livrare CIF portul românesc de descărcare din data de 1.04.N. Plata va avea loc la data de 1.03.N+1;

2. Societatea nu are creanțe în valută.

Scanned with OKEN Scanner

c) Operațiunile în cursul exercițiului N+1

La 1.03.N+1

A14. Plata furnizorului extern:

a) Valoarea în lei a angajamentelor la 31.12.N:	4.000 € x 4,10 lei =	16.400 lei
b) Valoarea în lei a angajamentelor la plată (1.03.N+1):	4.000 € x 4,11 lei =	16.440 lei
Diferență de curs valutar nefavorabilă (b – a)		*40 lei*

%		=	5124	„Conturi la bănci în valută” 16.440
401	„Furnizori” (externi)			16.400
665	„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”			40

Sinteză:

1. Atunci când determinarea definitivă a valorii în vamă nu se poate efectua imediat, importatorul are dreptul de a ridica mărfurile din vamă, la cerere, cu condiția să constituie o garanție bănească sau bancară, acceptată de autoritatea vamală.

2. În cazul în care, în termen de 30 de zile de la ridicarea mărfii, importatorul nu prezintă documente concludente privind determinarea valorii în vamă, autoritatea vamală procedează la executarea garanției, operațiunea de vămuire fiind considerată încheiată.

3. Presupunem în prezenta aplicație că, la sosirea mărfurilor în vamă, nu s-a primit factura unității prestatoare de servicii privind transportul pe parcurs extern. Cheltuielile externe de transport sunt luate în calculul valorii în vamă la nivelul antecalculat și acceptat de autoritatea vamală de 600 €. În consecință, pot să apară următoarele situații:

3.1. În termen de 30 de zile, SC prezintă documentele privind determinarea valorii în vamă

- *La primirea mărfurilor în vamă se înregistrează:*

371	„Mărfuri”	=	%		26.520
			401	„Furnizori” (externi)	20.000
			401	„Furnizori” (servicii)	1.600
			408	„Furnizori facturi - nesosite”	2.400
			446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	2.400
			447	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate”	120

Scanned with OKEN Scanner

În *contul 401 „Furnizori" (externi)* se înregistrează valoarea externă FOB, în *contul 401 „Furnizori" (servicii)* se înregistrează asigurarea pe parcurs extern, în *contul 408 „Furnizori - facturi nesosite"* se înregistrează transportul extern, în *contul 446* se înregistrează taxa vamală iar în *contul 447* se înregistrează comisionul vamal.

- *Concomitent se înregistrează garantarea drepturilor de import prin prezentarea unei scrisori de garanție în sumă de 7.558,80 lei (vezi operațiunea A2):*

Debit 8011 „Giruri și garanții acordate"	7.558,80

- *În termen de 30 de zile se primește factura unității prestatoare de servicii privind transportul pe parcurs extern. Valoarea efectivă a transportului pe parcurs extern poate fi mai mare sau mai mică decât valoarea antecalculată, acceptată de autoritatea vamală, astfel:*
  - ***Valoarea efectivă a transportului pe parcurs extern este mai mare decât valoarea antecalculată.***

Presupunem că valoarea efectivă a transportului pe parcurs extern este de 700 €, cursul valutar fiind de 1 € = 4,20 lei

Înregistrarea facturii de transport pe parcurs extern:

a) Valoarea în lei a facturii privind transportul pe parcurs extern:	700 € x 4,20 lei =	2.940 lei
b) Valoarea în lei a transportului pe parcurs extern la sosirea mărfurilor în vamă (valoarea antecalculată)	600 € x 4,00 lei =	2.400 lei
c) Diferență de valoare în plus	100 € x 4,00 lei =	400 lei
Diferență de curs valutar nefavorabilă	*700 € x (4,20 lei – 4,00 lei) =*	*140 lei*

%		=	401 „Furnizori" (servicii)	2.940
408	„Furnizori - facturi nesosite"			2.400
371/x	„Diferențe de preț la mărfuri"			400
665	„Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			140

Înregistrarea diferențelor în plus de taxe nerecuperabile datorate:

Elemente de calcul	Valoarea în lei
a) Diferențele de valoare în plus dintre valoarea efectivă și cea antecalculată a transportului extern	400
b) Taxa vamală (a x 10%)	40
c) Comisionul vamal (a x 0,5%)	2
Total (b + c)	*42*

Scanned with OKEN Scanner

371/x	„Diferențe de preț la mărfuri”	=	%	42
			446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	40
			447 „Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate”	2

Plata taxelor în vamă (taxa vamală, comisionul vamal și taxa pe valoarea adăugată):

– *Taxa vamală:*

Elemente de calcul	Valoarea în lei
a) Taxa vamală aferentă mărfurilor sosite în vamă (taxa vamală antecalculată)	2.400
b) Taxa vamală aferentă diferenței în plus dintre valoarea efectivă și cea antecalculată a transportului extern	40
Total (a + b)	*2.440*

– *Comisionul vamal:*

Elemente de calcul	Valoarea în lei
a) Comisionul vamal aferent mărfurilor sosite în vamă (comisionul vamal antecalculat)	120
b) Comisionul vamal aferent diferenței în plus dintre valoarea efectivă și cea antecalculată a transportului extern	2
Total (a + b)	*122*

– *Taxa pe valoarea adăugată:*

Elemente de calcul	Valoarea în lei
a) Valoarea externă CIF (operațiunea A1)	24.000,00
b) Diferența în plus dintre valoarea efectivă și cea antecalculată a transportului extern	400,00
c) Taxa vamală (taxa vamală antecalculată + diferențe)	2.440,00
d) Comisionul vamal (comisionul vamal antecalculat + diferențe)	122,00
Taxa pe valoarea adăugată 19% x (a + b + c + d)	*5.122,78*

%		=	5121 „Conturi la bănci în lei”	7.684,78
4464	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”			2.440,00
447	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate”			122,00
4426	„TVA deductibilă”			5.122,78

– *Înregistrarea eliberării scrisorii de garanție bancară de către autoritatea vamală:*

Credit 8011 „Giruri și garanții acordate”	7.558,80

Scanned with OKEN Scanner

– ***Valoarea efectivă a transportului pe parcurs extern este mai mică decât valoarea antecalculată.***

Presupunem că valoarea efectivă a transportului pe parcurs extern este de 500 €, cursul valutar fiind de 1 € = 4,20 lei

– *Înregistrarea facturii de transport pe parcurs extern:*

a) Valoarea în lei a facturii privind transportul pe parcurs extern:	500 € x 4,20 lei =	2.100 lei
b) Valoarea în lei a transportului pe parcurs extern la sosirea mărfurilor în vamă (valoarea antecalculată)	600 € x 4,00 lei =	2.400 lei
c) Diferență de valoare în minus	100 € x 4,00 lei =	400 lei
Diferență de curs valutar nefavorabilă	*500 € x (4,20 lei – 4,00 lei) =*	*100 lei*

%		=	401 „Furnizori" (servicii)	2.100
408	„Furnizori - facturi nesosite"			2.400
371/x	„Diferențe de preț la mărfuri" „TVA deductibilă"			400
665	„Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			100

– *Înregistrarea diminuării de taxe datorate în vamă:*

Elemente de calcul	Valoarea în lei
a) Diferențele de valoare în minus dintre valoarea efectivă și cea antecalculată a transportului extern	400
b) Taxa vamală (a x 10%)	40
c) Comisionul vamal (a x 0,5%)	2
Total (b + c)	*42*

371/x	„Diferențe de preț la mărfuri"	=	%	42
			446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	40
			447 „Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate"	2

– ***Plata taxelor în vamă (taxa vamală, comisionul vamal și taxa pe valoarea adăugată):***

– *Taxa vamală:*

Elemente de calcul	Valoarea în lei
a) Taxa vamală aferentă mărfurilor sosite în vamă (taxa vamală antecalculată)	2.400
b) Taxa vamală aferentă diferenței în minus dintre valoarea efectivă și cea antecalculată a transportului extern	40
Total (a – b)	*2.360*

Scanned with OKEN Scanner

– *Comisionul vamal:*

Elemente de calcul	Valoarea în lei
a) Comisionul vamal aferent mărfurilor sosite în vamă (comisionul vamal antecalculat)	120
b) Comisionul vamal aferent diferenței în minus dintre valoarea efectivă și cea antecalculată a transportului extern	2
Total (a – b)	*118*

– *Taxa pe valoarea adăugată:*

Elemente de calcul	Valoarea în lei
a) Valoarea externă CIF (operațiunea A1)	24.000,00
b) Diferența în minus dintre valoarea efectivă și cea antecalculată a transportului extern	400,00
c) Taxa vamală (taxa vamală antecalculată – diferențe)	2.360,00
d) Comisionul vamal (comisionul vamal antecalculat – diferențe)	118,00
Taxa pe valoarea adăugată 19% x (a – b + c + d)	*4.954,82*

%		=	5121 „Conturi la bănci în lei”	7.432,82
446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”			2.360,00
447	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate”			118,00
4426	„TVA deductibilă”			4.954,82

– *Înregistrarea eliberării scrisorii de garanție bancară de către autoritatea vamală:*

Credit 8011 „Giruri și garanții acordate”	7.558,80

3.2. În termen de 30 de zile, SC nu prezintă documentele privind determinarea valorii în vamă

În această situație, autoritatea vamală procedează la executarea garanției, operațiunea de vămuire fiind considerată încheiată.

- *Executarea garanției constituite în valoare de 7.558,80 lei:*

%		=	5121 „Conturi la bănci în lei”	7.558,80
446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”			2.400,00
447	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate”			120,00
4426	„TVA deductibilă”			5.038,80

Scanned with OKEN Scanner

•*Eliberarea scrisorii de garanție bancară:*

Credit 8011 „Giruri și garanții acordate"	7.558,80

B) Metoda inventarului intermitent

Observație:

În condițiile inventarului intermitent, operațiunile se înregistrează în *contul 371 „Mărfuri"* numai la începutul și la sfârșitul perioadei (în această aplicație considerăm perioada ca fiind exercițiul financiar), iar operațiunile de aprovizionare se înregistrează direct în *contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile"*.

a) Operațiunile în cursul exercițiului N

La 1.01.N

B1. Înregistrarea pe cheltuieli a stocului inițial de mărfuri de 120.000 lei:

607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	371	„Mărfuri"	120.000

La 20.02.N

B2. Înregistrarea mărfii A importate în condiția de livrare FOB:

607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	%		26.520
			401	„Furnizori" (externi)	20.000
			401	„Furnizori" (servicii)	4.000
			446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	2.400
			447	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate"	120

B3. Plățile făcute în vamă cu ordine de plată emise potrivit DVI:

%		=	5121	„Conturi la bănci în lei"	7.558,80
446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"				2.400,00
447	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate"				120,00
4426	„TVA deductibilă"				5.038,80

La 25.02.N

B4. Plata furnizorului extern și a prestatorilor de servicii (asigurare și transport extern):

a) Valoarea în lei la cursul din DVI:	6.000 € x 4,00 lei =	24.000 lei
b) Valoarea în lei la plată:	6.000 € x 4,01 lei =	24.060 lei
Diferență de curs valutar nefavorabilă (b – a):		*60 lei*

Scanned with OKEN Scanner

%		=	124	„Conturi la bănci în valută”	24.060
401	„Furnizori” (externi)				20.000
401	„Furnizori” (servicii)				4.000
665	„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”				60

La 1.04.N

B5. Înregistrarea mărfurilor importate în condiția CIF:

607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	%		17.901
			401	„Furnizori” (externi)	16.200
			446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	1.620
			447	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate”	81

B6. Plățile făcute în vamă cu ordine de plată emise:

%		=	5121	„Conturi la bănci în lei”	5.102,19
446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”				1.620,00
447	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate”)				81,00
4426	„TVA deductibilă”				3.401,19

B7. Înregistrarea facturii cu transportul pe parcurs intern în valoare de 2.000 lei, TVA 19%:

%		=	401	„Furnizori”	2.380
607	„Cheltuieli privind mărfurile”				2.000
4426	„TVA deductibilă”				380

B8. Plata facturii privind transportul pe parcurs intern:

401	„Furnizori”	=	5121	„Conturi la bănci în lei”	2.380

La 1.05.N

B9. Facturarea mărfii A din import clienților interni:

411	„Clienți”	=	%		42.840
			707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	36.000
			4427	„TVA colectată”	

B10. Încasarea mărfurilor de la clienții interni:

5121	„Conturi la bănci în lei”	=	411	„Clienți”	42.840

Scanned with OKEN Scanner

Operațiunile la 31.12.N

B11. Înregistrarea stocului final presupus la suma de 135.129,96 lei:

371 „Profit sau pierdere”	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	135.129,96

B12. Repartizarea soldului contului 607 asupra rezultatului exercițiului:

121 „Mărfuri”	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	31.291,04

607

op.B1	120.000,00	135.129,96	op.B11
op.B2	26.520,00		
op.B5	17.901,00		
op.B7	2.000,00		
Rd	166.421,00	135.129,96	Rc
Tsd	166.421,00	135.129,96	Tsc
		Sd = 31.291,04	

Observație:

1. Metoda inventarului intermitent constă în inventarierea la sfârșitul perioadei de gestiune a diferitelor stocuri, iar existențele cantitative, constatate faptic, sunt evaluate printr-un calcul extracontabil. În acest caz ieșirile se determină astfel:

a) Valoarea stocului inițial:	120.000,00 lei
b) Valoarea intrărilor:	46.421,00 lei
c) Valoarea stocului final:	135.129,96 lei
Valoarea ieșirilor (a + b – c):	*31.291,04 lei*

2. Valoarea intrărilor se calculează după cum urmează:

a) Valoarea mărfurilor importate la 20.02.N:	26.520 lei	(operațiunea B2)
b) Valoarea mărfurilor importate la 1.04.N:	17.901 lei	(operațiunea B5)
c) Valoarea transportului intern:	2.000 lei	(operațiunea B7)
Valoarea ieșirilor (a + b + c):	*46.421 lei*	

371

	Sid=120.000,00		
op.B1	135.129,96	120.000,00	op.B1
I			
Rd	135.129,96	120.000,00	Rc
Tsd	255.129,96	120.000,00	Tsc
		Sfd =135.129,96	

3. Ținând cont și de metoda inventarului permanent, valoarea ieșirilor în sumă de 31.291,04 lei înregistrată în creditul *contului 607* (operațiunea B12) reprezintă

Scanned with OKEN Scanner

scoaterea din gestiune a mărfurilor vândute de 30.920,00 lei (operațiunea A9) și repartizarea cheltuielilor reprezentând diferențele de preț aferente mărfurilor vândute de 371,04 lei (operațiunea A11);

4. Operațiunile A12, A13, A14 de la metoda inventarului permanent vor rămâne aceleași și în cazul metodei inventarului intermitent, devenind în acest caz operațiunile B13, B14, B15).

7.2.3. Contabilitatea importului de mărfuri în comision

Importul de mărfuri în comision reprezintă o modalitate indirectă de realizare a importului și se caracterizează prin faptul că societățile de comerț exterior (SCE) comercializează mărfuri la import în nume propriu, dar pe contul și riscul beneficiarilor de import (clienții interni). Ca o consecință, rezultatele activității de import sunt reflectate în gestiunea beneficiarilor de import.

Această modalitate de import presupune o serie de implicații de ordin juridic, financiar și contabil.

Din punct de vedere juridic, importul de mărfuri în comision are la bază contracte economice încheiate de către SC atât cu beneficiarii de import, cât și cu furnizorii externi și cu unitățile prestatoare de servicii.

Contractele încheiate de către SC cu beneficiarii de import sunt contracte de comision. În baza acestui contract, SC are rolul de comisionar intermediar între furnizorii externi și beneficiarii de import, atât în faza de contractare cât și în derularea și decontarea importului de mărfuri.

Contractele încheiate de către SC cu unitățile prestatoare de servicii (transport pe parcurs extern, asigurare pe parcurs extern) și cu furnizorii externi sunt contracte ferme, de prestări servicii, respectiv de vânzare-cumpărare internațională în nume propriu, dar pe contul beneficiarilor de import și diferă în funcție de condiția de livrare (FOB portul străin de încărcare, CFR (CAF) sau CIF portul românesc de descărcare) și de modalitatea de decontare a importului, respectiv plată la vedere sau credit comercial pe termen scurt sau lung.

Din punct de vedere financiar, decontarea mărfurilor care fac obiectul exportului în comision se face pe fluxul invers circulației lor, și anume[70]:

- SCE încasează de la beneficiarii de import un avans (în lei sau în lei și în valută) care va folosi pentru plata cheltuielilor externe, a taxelor datorate în vamă, a diverselor cheltuieli interne și pentru realizarea comisionului

[70] Greceanu, D., op. cit.

Scanned with OKEN Scanner

cuvenit. Momentul încasării avansului depinde de modalitatea de decontare a mărfurilor importate cu furnizorii externi, astfel:

- dacă decontarea se face prin ordin de plată, valoarea avansului încasat reprezintă cheltuielile până în vamă, inclusiv taxele datorate în vamă și alte cheltuieli;
- dacă decontarea se face prin acreditiv documentar, încasarea avansului se realizează în două etape: în prima etapă se încasează avansul necesar deschiderii acreditivului, iar în a două etapă restul avansului.

Încasarea avansului se realizează pe baza unei facturi proformă.

- după încasarea avansului se procedează la efectuarea plăților privind importul. Mai întâi se vor achita furnizorii externi și prestatorii de servicii externe. Dacă avansul încasat de la beneficiarii de import a fost în lei, comisionarul procedează la cumpărarea de valută de pe piața valutară, diferența dintre cursul valutar din data cumpărării și cel din declarația vamală de import urmând a se regulariza cu beneficiarii de import. Dacă avansul a fost încasat în valută, diferența de curs valutar dintre momentul încasării și cel al plății se va evidenția ca o cheltuială sau venit financiar din diferențe de curs valutar;
- după derularea tuturor operațiunilor privind importul, se procedează la regularizarea cu beneficiarii de import. În acest sens, se va compara avansul încasat cu cheltuielile efectuate, inclusiv comisionul cuvenit, diferența urmând a fi regularizată prin încasare sau plată, după caz.

Din punct de vedere contabil, societățile de comerț exterior nu reflectă în contabilitatea lor cheltuielile si veniturile generate de importul de mărfuri, ci numai cheltuielile proprii de administrație și conducere și veniturile proprii sub forma comisioanelor realizate.

Pornind de la clasificarea importului după criteriul termenului de decontare a mărfurilor importate, în import cu plata la vedere și import pe credit comercial, contabilitatea importului de mărfuri în comision poate fi abordată din următoarea perspectivă:

- contabilitatea importului de mărfuri în comision cu plata la vedere;
- contabilitatea importului de mărfuri în comision pe credit comercial.

Contabilitatea importului de mărfuri în comision cu plata la vedere

Particularități financiar-contabile privind importul de mărfuri în comision cu plata la vedere

- Importul de mărfuri în comision cu plata la vedere, spre deosebire de importul de mărfuri pe cont propriu cu plata la vedere, prezintă o serie de

Scanned with OKEN Scanner

particularități în reflectarea în contabilitatea SC a cheltuielilor, veniturilor și stabilirea rezultatelor economico-financiare, astfel:

- sunt reflectate în gestiunea SC *doar* cheltuielile generale (energie și apă, poștă și telecomunicații, diferențe nefavorabile de curs valutar, amortizarea imobilizărilor etc.) și veniturile proprii (comisionul de export, diferențe de curs valutar favorabile);
- plățile către furnizorii externi, către unitățile prestatoare de servicii, în vamă precum și încasările de la clienții interni sunt evidențiate cu ajutorul conturilor de terți și de trezorerie;
- cheltuielile efectuate ulterior facturării mărfurilor sosite în vamă (transport-manipulare în vamă, diferențe de cheltuieli externe, diferențe de curs valutar) pot fi evidențiate până la facturarea lor beneficiarilor de import de către serviciile operative de import sau de către serviciul de contabilitate, cu ajutorul contului *471 „Cheltuieli înregistrate în avans"*, analitic *471/x „Cheltuieli privind importul în comision"*[71];
- potrivit Codului fiscal, se consideră operațiune impozabilă supusă TVA transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare, atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, în legătură cu o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii. Taxa pe valoarea adăugată nu este exigibilă, în sensul că nu este anticipată faptului generator, pentru avansurile încasate în vederea plății importurilor și a drepturilor vamale stabilite potrivit legii;
- în conformitate cu prevederile Codului fiscal, atunci când cumpărătorul și comisionarul sunt persoane înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în România, iar vânzătorul este persoană stabilită într-un stat non-comunitar, acesta din urmă emite factura externă pe numele comisionarului pentru bunurile livrate, comisionarul face importul de bunuri, întocmește declarația vamală de import în nume propriu și face livrare de bunuri către cumpărător, emițând factura fiscală;
- contabilizarea importului în comision, din perspectiva determinării definitive a valorii mărfurilor importate în vamă, se poate face după următoarea metodologie[72]:

[71] Vișan, D., op. cit., p. 163.
[72] Vișan, D., op. cit., p. 164.

Scanned with OKEN Scanner

1) facturarea de către beneficiarii de import a cheltuielilor efectuate și a comisionului cuvenit SCE, în condițiile în care la sosirea mărfurilor în vamă se cunoaște definitiv valoarea în vamă a acestora, se poate face:

– fie *etapizat*, în următoarea succesiune:

a1) factură internă întocmită la sosirea mărfurilor în vamă pe baza facturii externe și a DVI;

a2) factură fiscală pentru comisionul cuvenit SC + taxa pe valoarea adăugată aferentă, întocmită concomitent ca prima factură;

a3) factură internă suplimentară pentru cheltuielile efectuate în contul beneficiarilor de import ulterior sosirii mărfurilor în vamă;

a4) decont de regularizare a avansului încasat.

– fie după derularea tuturor operațiunilor de import, când se întocmesc:

b1) factura internă pentru cheltuielile efectuate în contul beneficiarilor, care are la bază: facturile externe, DVI, celelalte documente de cheltuieli privind importul;

b2) factura fiscală pentru comisionul SC + taxa pe valoarea adăugată;

b3) decontul de regularizare a avansului încasat.

2) dacă la sosirea mărfurilor în vamă nu se poate determina definitiv valoarea în vamă, iar în 30 de zile se primesc documentele justificative pentru determinarea definitivă a valorii în vamă poate fi aplicată varianta a) urmată de regularizările necesare sau varianta b);

3) dacă la sosirea mărfurilor în vamă nu se poate determina definitiv valoarea în vamă, iar în 30 de zile nu se primesc documentele justificative pentru determinarea definitivă a valorii în vamă poate fi aplicată varianta a) sau b) dar, executându-se garanția bancară.

Totuși, cea mai mare influență asupra reflectării în contabilitate a importului de mărfuri în comision o exercită prevederile concrete din contractele de comision, care reglementează aspectele juridice și financiare ale relațiilor dintre comitenți și comisionari[73].

Contabilitatea operațiunilor privind importul de mărfuri în comision cu plata la vedere

Un model de reflectare în contabilitatea SC a importului de mărfuri în comision cu plata la vedere este prezentat în următoarea aplicație:

---

[73] Toma, C., *„Contabilitatea în comerțul exterior"*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2005, p. 210.

Scanned with OKEN Scanner

Datele aplicației:

SC „METALEXIM" efectuează în exercițiul N un import de mărfuri în comision, cunoscând că:

- la 10.05.N se încasează avansul acordat de societatea beneficiară a importului în sumă de 105.000 lei;
- la 20.05.N se primește marfa în vamă și factura externă și se facturează marfa importată beneficiarului de import. Din fișa de calcul a importului se desprind următoarele date:
  - valoarea externă FOB: 18.500 €;
  - transport extern: 1.500 €;
  - taxele percepute în vamă se calculează pe baza următoarelor cote: taxa vamală 20%, comisionul vamal 1%, TVA 19%;
- comisionul SC reprezintă 5% din valoarea externă CIF;
- la 22.05.N se achiziționează 20.000 € de pe piața valutară în vederea achitării furnizorului extern și a unității prestatoare de servicii (transport pe parcurs extern);
- la 25.05.N se plătește furnizorul extern și unitatea prestatoare de servicii;
- comisioanele bancare pentru serviciile prestate sunt de 300 lei;
- cheltuielile de transport-manipulare efectuate după ajungerea mărfurilor în vamă sunt de 1.000 lei + TVA;
- cheltuielile proprii efectuate de SC în anul N (1.01.N-31.12.N):
  - salarii: 2.000 lei;
  - telecomunicații: 1.000 lei + TVA
- evoluția cursului în lei a monedei euro la data:
  - 20.05.N: 1€ = 3,50 lei
  - 22.05.N: 1€ = 3,60 lei
  - 25.05.N: 1€ = 3,54 lei

Cerințe: Înregistrarea operațiunilor contabile în contabilitatea SCE.

Rezolvare:

Operațiunile în cursul exercițiului N

La 10.05.N

1. Încasarea avansului de la beneficiarul de import:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	419 „Clienți – creditori"		105.000

La 20.05.N

2. Facturarea la intern a mărfurilor ajunse în vamă:

Fișa de calcul al importului

Nr. crt.	Elemente de calcul	Valoarea în valută (€)	Valoarea în lei (1€=3,50 lei)
1.	*Valoarea externă FOB*	*18.500*	*64.750*
2.	Transport extern	1.500	5.250
3.	*Valoarea externă CIF (rd. 1 + 2)*	*20.000*	*70.000*
4.	Taxa vamală *(rd. 3 x 20%)*	4.000	14.000
5.	Comisionul vamal *(rd. 3 x 1%)*	200	700
6.	*Cost de achiziție în vamă (rd. 3 + 4 + 5)*	*24.200*	*84.700*
7.	TVA deductibilă (rd. 6 x 19%)	4.598	16.093
8.	Comision SC (rd. 3 x 5%)	1.000	3.500
9.	*Preț de livrare (rd. 6 + 8)*	*25.200*	*88.200*
10.	TVA colectată (rd. 9 x 19%)	4.788	16.758
11.	*Valoarea facturată (rd. 9 + 10)*	*29.988*	*104.958*

4111	„Clienți”	=	%		104.958
			401	„Furnizori” (externi)	64.750
			401	„Furnizori” (servicii)	5.250
			446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” (taxa vamală)	14.000
			447	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate” (comision vamal)	700
			704	„Venituri din lucrări executate și servicii prestate”	3.500
			4427	„TVA colectată”	16.758

Observație:

În *contul 401 „Furnizori” (externi)* se înregistrează valoarea externă FOB, în *contul 401 „Furnizori” (servicii)* se înregistrează valoarea transportului pe parcurs extern, în *contul 446* se înregistrează taxa vamală, iar în *contul 447* se înregistrează comisionul vamal.

3. Plata taxelor datorate în vamă:

%		=	5121	„Conturi la bănci în lei”	30.793
4426	„TVA deductibilă”				16.093
446	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” (taxa vamală)				14.000
447	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate” (comision vamal)				700

Scanned with OKEN Scanner

La 22.05.N

4. Achiziția sumei de 20.000 € de pe piața valutară:

Elemente de calcul	Valoarea în valută (€)	Valoarea în lei (1€=3,60 lei)
Valuta achiziționată de pe piața valutară	20.000	72.000

581	„Viramente interne"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	72.000

și

5124	„Conturi la bănci în valută"	=	581 „Viramente interne"	72.000

Observație:

Nu s-a luat în calcul eventualele comisioane reținute de către bancă pentru efectuarea schimbului valutar.

La 25.05.N

5. Plata furnizorului extern:

a) Valoarea în lei la facturare: 18.500 € x 3,50 lei = 64.750 lei
b) Valoarea în lei la plată: 18.500 € x 3,54 lei = 65.490 lei
Diferență de curs valutar nefavorabilă (b – a): *740 lei*

%		=	5124 „Conturi la bănci în valută"	65.490
401	„Furnizori" (externi)			64.750
471/x	„Cheltuieli privind importul în comision"			740

Observație:

Cheltuielile efectuate ulterior facturării mărfurilor sosite în vamă (transport-manipulare în vamă, diferențe de cheltuieli externe, diferențe de curs valutar, comisioane bancare) pot fi evidențiate până la facturarea lor beneficiarilor de import cu ajutorul *contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans"*, analitic *471/x „Cheltuieli privind importul în comision"*.

6. Plata unității prestatoare de servicii (transport pe parcurs extern):

a) Valoarea în lei la facturare: 1.500 € x 3,50 lei = 5.250 lei
b) Valoarea în lei la plată: 1.500 € x 3,54 lei = 5.310 lei
Diferență de curs valutar nefavorabilă (b – a): *60 lei*

%		=	5124 „Conturi la bănci în valută"	5.310
401	„Furnizori" (externi)			5.250
471/x	„Cheltuieli privind importul în comision"			60

Scanned with OKEN Scanner

401 (externi)				401 (servicii)			
op.5	64.750	64.750	op.2	op.6	5.250	5.250	op.2
Rd	64.750	64.750	Rc	Rd	5.250	5.250	Rc
Tsd	64.750	64.750	Tsc	Tsd	5.250	5.250	Tsc

7. Regularizarea diferenței dintre cursul de schimb de la cumpărare (1€ = 3,60 lei) și cursul de schimb din ziua plății (1€ = 3,54 lei):

5124 (€)				5124 (lei)			
op.4	20.000	18.500	op.5	op.4	72.000	65.490	op.5
		1.500	op.6			5.310	op.6
Rd	20.000	20.000	Rc	Rd	72.000	70.800	Rc
Tsd	20.000	20.000	Tsc	Tsd	72.000	70.800	Tsc
						Sfd = 1.200	

Observație:

Soldul *contului 5124* în euro este nul dar, în același timp, prezintă un sold final debitor de 1.200 lei, care reprezintă o diferență de curs nefavorabilă. În consecință, se impune efectuarea regularizării diferenței de curs (vezi operațiunea 7).

471/x	„Cheltuieli privind importul în comision"	=	5124	„Conturi la bănci în valută"	1.200

8. Înregistrarea cheltuielilor cu comisioanele bancare plătite:

471/x	„Cheltuieli privind importul în comision"	=	5121	„Conturi la bănci în lei"	300

9. Înregistrarea cheltuielilor de transport-manipulare interne în valoare de 1.000 lei + TVA:

471/x	„Cheltuieli privind importul în comision"	=	401	„Furnizori"	1.190

10. Plata furnizorului pentru serviciile de transport-manipulare:

407	„Furnizori"	=	5121	„Conturi la bănci în lei"	1.190

11. Facturarea cheltuielilor suplimentare efectuate de către SC în contul beneficiarului de import:

411	„Clienți"	=	471/x	„Cheltuieli privind importul în comision"	3.490

Scanned with OKEN Scanner

471/x

op. 5	740	3.490	op. 11
op. 6	60		
op. 7	1.200		
op. 8	300		
op. 9	1.190		
Rd	3.490	3.490	Rc
Tsd	3.490	3.490	Tsc

12. Regularizarea avansului cu beneficiarul de import:

%		=	411	„Clienți"	108.448
419	„Clienți – creditori"				105.000
5121	„Conturi la bănci în lei"				3.448

411

op.2	104.958	108.448	op.12
op.11	3.490		
Rd	108.448	108.448	Rc
Tsd	108.448	108.448	Tsc

419

op.12	105.000	105.000	op.1
Rd	105.000	105.000	Rc
Tsd	105.000	105.000	Tsc

13. Înregistrarea cheltuielilor generale facturate de SC în perioada 1.01 – 31.12.N:

641	„Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421	„Personal – salarii datorate"	2.000
%		=	401	„Furnizori"	1.190
626	„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"				1.000
4426	„TVA deductibilă"				190

14. Plata furnizorului de telecomunicații și a salariilor cuvenite personalului SCE:

%		=	5121	„Conturi la bănci în lei"	3.190
401	„Furnizori"				1.190
421	„Personal – salarii datorate"				2.000

d) Operațiunile la sfârșitul exercițiului N

15. Regularizarea TVA:

Scanned with OKEN Scanner

4426		
op.3	16.093	
op.13	190	
Rd	16.283	0
Tsd	16.283	0
		Sfd=16.283

Rc
Tsc

4427		
	16.758	op.2
Rd	0	16.758 Rc
Tsd	0	16.758 Tsc
	Sfc=16.758	

Observație:

Se constată că soldul creditor al *contului 4427* este mai mare decât soldul debitor al *contului 4426*. În consecință, diferența dintre aceste solduri reprezintă taxă pe valoarea adăugată de plată și se înregistrează în *contul 4423*.

4427	„TVA colectată"	=	%		16.758
			4426	„TVA deductibilă"	16.283
			4423	„TVA de plată"	475

16. Plata taxei pe valoarea adăugată aferentă anului N:

4423	„TVA de plată"	=	5121	„Conturi la bănci în lei"	475

17. Închiderea conturilor de cheltuieli:

121	„Profit sau pierdere"	=	%		3.000
			626	„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"	1.000
			641	„Cheltuieli cu salariile personalului"	2.000

18. Închiderea conturilor de venituri:

704	„Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	=	121	„Profit sau pierdere"	3.500

121		
op.17	3.000	3.500 op.18
Rd	3.000	3.500 Rc
Tsd	3.000	3.500 Tsc
	Sfc=500	

5121		
op.1	105.000	30.793 op.3
op.12	3.448	72.000 op.4
		300 op.8
		1.190 op.10
		3.190 op.14
		475 op.16
Rd	108.448	107.948 Rc
Tsd	108.448	107.948 Tsc
		Sfd=500

Observație:

Rezultatul exercițiului coincide cu nivelul disponibilităților în lei aflate în contul de la bancă.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VIII
BALANŢA DE VERIFICARE

8.1. Noţiunea, conţinutul şi funcţiile balanţei de verificare

8.1.1. Noţiunea şi conţinutul balanţei de verificare

Balanţa de verificare este un procedeu specific metodei contabilităţii care asigură respectarea în contabilitate a echilibrului permanent impus de dubla înregistrare a operaţiilor economice în conturi, legătura dintre conturile sintetice şi conturile analitice, legătura dintre conturile sintetice şi bilanţ, precum şi centralizarea datelor contabilităţii curente.

Balanţa de verificare se prezintă sub forma unei situaţii tabelare, în care se înscriu datele valorice preluate din conturi.

Balanţa de verificare conţine toate conturile folosite de unitatea patrimonială, fiecare cont fiind înscris cu soldul iniţial, rulajele perioadei curente, totalul sumelor şi soldul de la sfârşitul perioadei pentru care se întocmeşte balanţa.

Legea contabilităţii nr. 82/1991 prevede la articolul 22 ca „pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operaţiunilor se întocmeşte lunar balanţa de verificare".

8.1.2. Funcţiile balanţei de verificare

Dintre funcţiile pe care le îndeplineşte balanţa de verificare în activitatea concretă se pot enumera:

1. Funcţia de verificare a exactităţii înregistrărilor efectuate în conturi. Înregistrarea fiecărei operaţii economice concomitent şi cu aceeaşi sumă, în debitul unui cont şi în creditul altui cont, face să rezulte o egalitate permanentă între totalul sumelor debitoare şi totalul sumelor creditoare.

Înregistrarea greşită a unor operaţiuni economice ca urmare a nerespectării dublei înregistrări, determină inegalităţi între totalurile balanţei, de unde necesitatea verificării înregistrărilor în conturi; ceea ce conferă acesteia caracterul unui instrument de verificare şi control şi de reglare a înregistrării operaţiilor economice.

Funcţia de legătură dintre conturile analitice şi cele sintetice. Această funcţie constă în aceea că pentru fiecare cont sintetic care se desfăşoară pe conturi analitice, se întocmeşte câte o balanţă de verificare analitică, cu ajutorul căreia se controlează exactitatea înregistrărilor efectuate în conturile sintetice, prin concordanţele care trebuie să existe între conturile analitice şi cele sintetice.

Scanned with OKEN Scanner

Funcţia de legătură dintre conturile sintetice şi bilanţ. Stând la baza întocmirii bilanţului contabil, balanţa de verificare face legătura dintre cont, care furnizează informaţii asupra fiecărui element patrimonial de activ şi pasiv şi bilanţ. Această legătură se concretizează, în faptul că datele din bilanţul anual, reprezintă soldurile finale ale conturilor, preluate din balanţa de verificare şi grupate în funcţie de necesităţile întocmirii bilanţului. Se poate spune deci, că balanţa de verificare face legătura între conturile analitice şi sintetice, dar şi între acestea şi bilanţ.

Funcţia de grupare şi centralizare a datelor înregistrate în conturi. Gruparea şi centralizarea datelor înregistrate în conturi cu ajutorul balanţei de verificare oferă conducerii unităţilor patrimoniale posibilitatea de a cunoaşte totalul modificărilor intervenite în volumul şi structura patrimoniului economic, atât în perioada curentă de gestiune cât şi în perioadele precedente, situaţia debitorilor şi creditorilor, a cheltuielilor şi a rezultatelor financiare la un moment dat, în vederea elaborării previziunilor necesare luării deciziilor pentru perioadele viitoare.

Cuprinzând, centralizate, toate datele privitoare la existenţele şi mişcările elementelor patrimoniale înregistrate în conturile sintetice şi analitice, pe o anumită perioadă de timp, balanţa de verificare asigură compararea datelor de la începutul unei perioade de gestiune cu cele de la sfârşitul ei şi cu alte perioade de gestiune expirate. Astfel se pot stabili schimbările produse în mărimea şi structura patrimoniului economic, eficienţa plasării resurselor.

Funcţia de analiză a activităţii economice. Această funcţie se realizează prin compararea, pe fiecare cont în parte, pe grupe de conturi şi pe total, a datelor de la începutul unei perioade de gestiune cu cele de la sfârşitul ei. Balanţa de verificare are un rol deosebit de important în analiza situaţiei economico-financiare pe perioade scurte de timp, şi în intervalul dintre două bilanţuri, fiind astfel, singurul instrument care furnizează informaţiile necesare conducerii operative a unităţii patrimoniale. Această analiză are anumite limite comparativ cu analiza care se poate realiza pe baza bilanţului contabil. Astfel, cu ajutorul balanţelor de verificare se obţine un grad mai redus de sintetizare a datelor contabile.

8.2. Clasificarea balanţelor de verificare

Balanţele de verificare se clasifică după mai multe criterii, şi anume: după natura conturilor pe care le conţin şi după nivelul de egalităţi pe care le cuprind.

După natura conturilor pe care le conţin, pot fi: balanţe de verificare ale conturilor sintetice şi balanţe de verificare ale conturilor analitice.

Scanned with OKEN Scanner

Balanțele de verificare ale conturilor sintetice numite și balanțe generale, se întocmesc pe baza datelor preluate din conturile sintetice folosite în contabilitatea curentă a unității patrimoniale, într-o anumită perioadă de gestiune.

Balanțele de verificare ale conturilor analitice se întocmesc pe baza datelor preluate din conturile analitice. Aceste balanțe se mai numesc și balanțe de verificare auxiliare sau secundare. Ele se întocmesc pentru fiecare cont sintetic care a fost desfășurat pe conturi analitice, și au drept scop, verificarea exactității înregistrărilor din conturile sintetice și cele analitice, prin concordanțele care trebuie să existe, privind soldurile inițiale, rulajele, sumele totale și soldurile finale. Spre deosebire de balanța de verificare a conturilor sintetice, care este una singură, numărul balanțelor de verificare ale conturilor analitice depinde de numărul conturilor care au fost desfășurate pe conturi analitice.

După numărul de egalități pe care le cuprind, balanțele de verificare ale conturilor sintetice, pot fi: balanțe de verificare cu o serie de egalități, cu două serii, cu trei serii și cu patru serii de egalități.

8.2.1. Balanța de verificare cu o serie de egalități

Balanța de verificare cu o serie de egalități se întocmește grafic sub formă tabelară și se prezintă în două variante, fie ca: balanță de sume, cuprinzând două coloane de sume debitoare și creditoare, al căror total trebuie să fie egal; fie ca balanță de solduri, cuprinzând două coloane de solduri finale, debitoare și creditoare, care, de asemenea trebuie să fie egale între ele.

Total sume debitoare = Total sume creditoare

$$\sum Tsd = \sum Tsc$$

sau

Totalul soldurilor finale debitoare = Totalul soldurilor finale creditoare

$$\sum Sfd = \sum Sfc$$

8.2.2. Balanța de verificare cu două egalități

Balanța de verificare cu două serii de egalități denumită și balanța sumelor și a soldurilor, rezultă din combinarea balanței sumelor cu balanța soldurilor. Se întocmește grafic sub formă tabelară și cuprinde patru coloane, două coloane pentru soldurile finale, debitoare și creditoare.

Egalitățile ei sunt:

Total sume debitoare	=	Total sume creditoare
$\sum Tsd$		$\sum Tsc$

Scanned with OKEN Scanner

Totalul soldurilor finale debitoare	=	Totalul soldurilor finale creditoare
∑Sfd		∑Sfc

8.2.3. Balanța de verificare cu trei serii de egalități

Balanța de verificare cu trei serii de egalități se caracterizează prin separarea soldurilor inițiale de rulajele lunii curente. Ea se întocmește în două variante:

a) balanța tabelară cu șase coloane, dintre care: două coloane pentru solduri inițiale debitoare și creditoare, două pentru rulaje lunare debitoare și creditoare, și două pentru soldurile finale debitoare și creditoare, ce permite stabilirea următoarelor egalități:

Totalul soldurilor inițiale debitoare	=	Totalul soldurilor inițiale creditoare
∑Sid		∑Sic
Totalul rulajelor debitoare	=	Totalul rulajelor creditoare
∑Rd		∑Rc
Totalul soldurilor finale debitoare	=	Totalul soldurilor finale creditoare
∑Sfd		∑Sfc

b) balanța de verificare șah, care permite și redarea corespondenței conturilor în care s-au înregistrat operațiile economice în funcție de conținutul lor economic.

Balanța de verificare șah se prezintă sub forma unei table de șah, întocmită după principiul matricial. Cu ajutorul ei se obțin aceleași trei serii de egalități, cu deosebirea că aceste egalități nu se mai obțin între totalurile coloanelor perechi, ci la întretăierea rândurilor cu coloane, în care rulajele din perioada curentă se înscriu pe conturi corespondente.

8.2.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități

Această balanță reprezintă o combinare a balanței de sume și solduri cu balanța de rulaje lunare cu solduri inițiale. De aceea se mai numește și balanța de rulaje lunare cu sume precedente.

Sub aspectul conținutului și al formei grafice de întocmire se prezintă sub forma unui tabel cu opt coloane, și anume: două pentru sumele din lunile precedente, debitoare și creditoare, două pentru rulajele lunii curente, debitoare și creditoare, două pentru sumele totale, debitoare și creditoare și două pentru soldurile finale debitoare și creditoare, ceea ce permite stabilirea următoarelor egalități:

Scanned with OKEN Scanner

Totalul sumelor debitoare din balanța precedentă ΣSdp	=	Totalul sumelor creditoare din balanța precedentă ΣScp
Totalul rulajelor debitoare ale lunii curente ΣRd	=	Totalul rulajelor creditoare ale lunii curente ΣRc
Totalul sumelor debitoare la data întocmirii balanței ΣTsd	=	Totalul sumelor creditoare la data întocmirii balanței ΣTsc
Totalul soldurilor finale debitoare ΣSfd	=	Totalul soldurilor finale creditoare ΣSfc

În cazul balanței de verificare cu patru serii de egalități, conținutul primelor două coloane este diferit, și anume:

- în cazul lunii ianuarie, primele două coloane ale acestei balanțe, cuprind soldurile inițiale debitoare și creditoare, iar egalitatea se stabilește între aceste totaluri ale soldurilor inițiale debitoare și creditoare
- la sfârșitul celorlalte luni ale anului, primele două coloane conțin totalul sumelor precedente debitoare și creditoare.

8.3. Întocmirea balanțelor de verificare

Balanțele de verificare se întocmesc, de regulă, lunar și ori de câte ori este necesar, în scopul verificării exactității înregistrării operațiilor economice în conturi și pentru întocmirea bilanțului contabil.

Pentru întocmirea balanței de verificare se efectuează următoarele lucrări:

- se trec toate operațiile din evidența cronologică (Registrul jurnal) în evidența sistematică (Registrul Cartea Mare), până la data când urmează să se întocmească balanța de verificare;
- se totalizează sumele din debitul și creditul conturilor deschise și se determină soldul lor;
- se trec datele din conturile deschise și Cartea Mare (solduri inițiale, rulaje, sume totale, solduri finale) și formularul de balanță de verificare;
- se adună coloanele balanței conturilor și se verifică egalitățile dintre coloanele perechi.

Pentru exemplificarea modului de întocmire a balanței de verificare a conturilor sintetice, se pornește de la deschiderea conturilor pe baza bilanțului inițial (tabelului 8.1.), se continuă cu înregistrarea operațiilor economice efectuate într-o lună, care se înregistrează în ordine cronologică și sistematică.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 8.1

Bilanț,
Încheiat la data de 31 decembrie 201(N)

ACTIV		PASIV	
Denumirea posturilor	Sume	Denumirea posturilor	Sume
Utilaje	1.000	Capital social	2.500
Mărfuri	500	Rezerve	1.000
Conturi curente la bănci	3.000	Furnizori	220
Casa	20	Personal - salarii datorate	800
TOTAL ACTIV	4.520	TOTAL PASIV	4.520

În cursul lunii ianuarie s-au efectuat următoarele operații economice:

- se achiziționează de la furnizori mărfuri în valoare de 5.000 lei;
- se obține de la bancă un credit pe termen scurt de 10.000 lei;
- se achită din disponibilul unității patrimoniale de la bancă; datoria față de furnizor, în sumă de 800 lei, necesară pentru plata soldurilor și 500 lei pentru cheltuielile curente;
- se ridică din disponibilul de la bancă suma de 800 lei, necesară pentru plata soldurilor și 500 lei pentru cheltuielile curente;
- se plătesc salariile cuvenite personalului unității în valoare de 800 lei;
- se achită cu numerar, factura de telefon în valoare de 400 lei;
- se vând mărfuri unui client în valoare de 6.000 lei, costul de achiziție al acestor mărfuri, fiind de 4.500 lei;
- se încasează în contul de la bancă, valoarea mărfurilor vândute în sumă de 6.000 lei.
- se restituie din disponibilul de la bancă un credit pe termen scurt, în sumă de 5.000 lei;

se acordă unui salariat al unității un avans spre decontare în sumă de 50 lei;

- se descarcă gestiunea de mărfuri;
- se închid conturile de cheltuieli și conturile de venituri;

În continuare, aceste operații economice se înregistrează în ordine cronologică în: jurnal, sub formă: de formule contabile (tabelul 8.2).

Tabelul 8.2

REGISTRUL JURNAL

Nr. op. ec.	Conturile corespondente	Sume	
		Debitoare	Creditoare
0	1	2	3
10 Ianuarie			
1	371 „Mărfuri" = 401 „Furnizori"	5.000	5.000

Scanned with OKEN Scanner

12 Ianuarie			
2	512 „Conturi curente = 519 „Credite bancare la bănci" pe termen scurt"	10.000	10.000
14 Ianuarie			
3	401 „Furnizori" = 512 „Conturi curente la bănci"	4.500	4.500
16 Ianuarie			
4	531 „Casa" = 512 „Conturi curente la bănci"	1.300	1.300
17 Ianuarie			
5	421 „Personal salarii = 531 „Casa" datorate"	800	800
20 Ianuarie			
6	626 „Cheltuieli poştale şi taxe = 531 „Casa" de telecomunicaţii"	400	400
21 Ianuarie			
7	411 „Clienţi" = 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	6000	6000
23 Ianuarie			
8	512 „Conturi curente = 411 „Clienţi" la bănci"	6.000	6.000
24 Ianuarie			
9	519 „Credite bancare pe = 512 „Conturi curente termen scurt" la bănci"	5.000	5.000
26 Ianuarie			
10	461 „Debitori diverşi" = 531 „Casa"	50	50
31 Ianuarie			
11	607 „Cheltuieli cu mărfurile „ = 371 „Mărfuri" vândute	4.500	4.500
31 Ianuarie			
12	121 „Profit şi pierdere" = % 607 „Chelt. cu mărfurile vândute" 626 „Chelt. poştale şi taxe de telecomunicaţii"	4.900	4.500 400
TOTAL		54.450	54.450

Unitatea ce face obiectul exemplificărilor este scutită de T.V.A.

După ce au fost înregistrate în jurnal toate operaţiile economice şi financiare, acestea se totalizează filă cu filă şi prin reportare, pe total perioadă de gestiune. Sumele obţinute în urma totalizării din coloanele debitoare şi creditoare, trebuie să fie egale între ele.

Operaţiile trecute în jurnal se grupează: după natura şi conţinutul lor economic, în ordine sistematică, pe conturi distincte în Cartea-Mare, unde sunt trecute şi soldurile iniţiale preluate din bilanţul de deschidere (tabelul 8.3).

Se totalizează apoi, sumele din debitul şi creditul fiecărui cont şi se stabileşte soldul final, care reprezintă existentul de mijloace economice şi sursele de finanţare la sfârşitul perioadei de gestiune respective.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 8.3.

Înregistrarea operațiunilor economice și financiare în Cartea-Mare

1. 101.2 „Capitalul subscris vărsat”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	-	2 00
31.01	Sold final creditor	-	2.500	-
Total			2.500	2.500

2. 106.1 „Rezerve legale”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	-	1.000
31.01	Sold final creditor	-	1.000	-
Total			1.000	1.000

3. 121 „Profit și pierdere”

4. 213.1 „Utilaje”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	1.000	-
31.01	Sold final debitor	-	-	1.000
Total			1.000	1.000

5. 371 „Mărfuri”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	500	-
10.01	401 „Furnizori”	1	5.000	-
31.01	607 „Chelt. cu mărfurile vândute”	11	-	4.500
31.01	Sold final debitor	-	-	1.000
Total			5.500	5.500

6. 401 „Furnizori”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	-	220
10.01	371 „Mărfuri”	1	-	5.000
14.01	512 „Conturi curente la bănci”	3	4.500	-
31.01	Sold final creditor	-	720	-
Total			5.220	5.220

7. 411 „Clienți”

			Debit	Credit
21.01	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	7	6.000	-
23.01	512 „Conturi curente la bănci”	8	-	6.000
Total			6.000	6.000

Scanned with OKEN Scanner

8.421 „Personal - salarii datorate”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	-	800
17.01	531 „Casa”	5	800	-
Total			800	800

9. 461 „Debitori diverşi”

			Debit	Credit
26.01	531 „Casa”	10	50	-
31.01	Sold final debitor	-	-	50
Total			50	50

10. 512 „Conturi curente la bănci”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	3.000	-
12.01	519 „Credite bancare pe termen scurt”	2	10.000	-
14.01	401 „ Furnizori”	3	-	4 00
16.01	531 „Casa”	4	-	1.300
23.01	411 „Clienți”	8	6.000	-
24.01	519 „Credite bancare pe termen scurt”	9	-	5.000
31.01	Sold final debitor	-	-	8.200
Total			19.000	19.000

11. 519 „Credite bancare pe termen scurt”

			Debit	Credit
12.01	512 „Conturi curente la bănci”	2	-	10.000
24.01	512 „Conturi curente la bănci”	9	5.000	-
31.01	Sold final debitor	-	5.000	-
Total			10.000	10.000

12. 531 „Casa”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	20	-
16.01	512 „Conturi curente la bănci”	4	1.300	-
17.01	421 „Personal - salarii datorate”	5	-	800
20.01	626 „Chelt. poştale şi taxe de telecomun”	6	-	400
26.01	461 „Debitori diverşi”	10	-	50
31.01	Sold final debitor	-	-	70
Total			1.320	1.320

13. 607 „Chelt. cu mărfurile vândute”

			Debit	Credit
31.01	371 „Mărfuri”	11	4.500	-
31.01	121 „Profit şi pierdere”	12	-	4.500
Total			4.500	4.500

Scanned with OKEN Scanner

14. 626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţie"

			Debit	Credit
20.01	531 „Casa"	6	400	-
31.01	121 „Profit şi pierdere"	12	-	400
Total			400	400

15. 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"

			Debit	Credit
21.01	411 „Clienţi"	7	-	6.000
31.01	121 „Profit şi pierdere"	12	6.000	-
Total			6.000	6.000

16. 121 „Profit şi pierdere"

			Debit	Credit
31.01	607 „Chelt. cu mărfurile vândute"	12	4.500	-
31.01	626 „Chelt. poştale şi taxe de telecom."	12	400	-
31.01	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	12	-	6.000
31.01	Sold final creditor	-	1.100	-
Total			6.000	6.000

Pe baza datelor din Cartea-Mare se întocmeşte balanţa de verificare.

8.4. Balanţele de verificare ale conturilor sintetice

8.4.1. Balanţa de verificare cu o serie de egalităţi

8.4.1.1. Balanţa de verificare a sumelor

Această balanţă cuprinde două coloane-pereche: totalul sumelor debitoare şi creditoare ale conturilor din Cartea-Mare, conform egalităţii:

$$T.S.C.=T.S.D.$$

Totalul sumelor debitoare se compune din soldurile iniţiale debitoare (soldurile de la începutul anului) la care se adaugă rulajele debitoare de la începutul anului şi până la data întocmirii balanţei de verificare.

Totalul sumelor creditoare se compun din soldurile iniţiale creditoare (soldurile de la începutul anului) la care se adaugă rulajele creditoare de la începutul anului şi până la data întocmirii balanţei de verificare.

Modelul balanţei de verificare a sumelor, întocmită la 31 ianuarie 201N, pe baza înregistrărilor de mai sus, este prezentată în tabelul 8.4.

Scanned with OKEN Scanner

Societatea comercială *Tabelul 8.4.*
Balanţa de verificare,
Încheiată la 31 ianuarie 202N

Simbolul contului	Denumirea conturilor	Sume totale	
		Debitoare	Creditoare
0	1	2	3
101	Capital social	-	2.500
106	Rezerve	-	1.000
121	Profit şi pierdere	4.900	6.000
213	Utilaje	1.000	-
311	Mărfuri	5.500	4.500
401	Furnizori	4.500	5.220
411	Clienţi	6.000	6.000
421	Personal - salarii datorate	800	800
461	Debitori diverşi	50	-
512	Conturi curente la bănci	19.000	10.800
519	Credite bancare pe termen scurt	5.000	10.000
531	Casa	1.320	1.250
607	Cheltuieli cu mărfurile vândute	4.500	4.500
626	Cheltuieli poştale şi taxe de telecom.	400	400
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	6.000	6.000
Total		58.970	58.970

8.4.1.2. Balanţa de verificare soldurilor

Balanţa de verificare a soldurilor se deosebeşte de balanţa de verificare a sumelor prin aceea că, în locul celor două coloane-perechi de sume, cuprinde două coloane-perechi de solduri finale debitoare şi creditoare, având la bază următoarea egalitate:

T.Sf .D.=T.Sf.C. , unde: Sf = sold final.

O astfel de balanţă de verificare este prezentată în tabelul 8.5.

Societatea comercială *Tabelul 8.5*
Balanţa de verificare,
Încheiată la 31 ianuarie 202N

Simbolul contului	Denumirea conturilor	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
0	1	2	3
101	Capital social	-	2.500

Scanned with OKEN Scanner

106	Rezerve	-	1.000
121	Profit şi pierdere	-	1.100
213	Utilaje	1.000	-
311	Mărfuri	1.000	-
401	Furnizori	-	720
461	Debitori diverşi	50	-
512	Conturi curente la bănci	8.200	-
519	Credite bancare pe termen scurt	-	5.000
531	Casa	70	-
Total		10.320	10.320

8.4.2. Balanţa de verificare cu două serii de egalităţi

Balanţa de verificare cu două serii de egalităţi fiind rezultatul celor două tipuri de balanţe prezentate anterior, motiv pentru care se mai numeşte şi balanţa de verificare a sumelor şi soldurilor, se bazează pe cele două tipuri de egalităţi:

$\sum T.S.C. = \sum T.S.D.$

$\sum S.F.D. = \sum S.F.C.$

O astfel de balanţă este prezentată în tabelul 8.6

Societatea comercială *Tabelul 8.6.*

Balanţa de verificare,

Încheiată la 31 ianuarie 202N

Simbol cont	Denumirea conturilor	Sume totale		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
101	Capital social	-	2.500	-	2.500
106	Rezerve	-	1.000	-	1.000
121	Profit şi pierdere	4.900	6.000	-	1.100
213	Utilaje	1.000	-	1.000	-
311	Mărfuri	5.500	4.500	1.000	-
401	Furnizori	4.500	5.220	-	720
411	Clienţi	6.000	6.000	-	-
421	Personal - salarii datorate	800	800	-	-
461	Debitori diverşi	50	-	50	-
512	Conturi curente la bănci	19.000	10.800	8.200	-
519	Credite bancare pe termen scurt	5.000	10.000	-	5.000
531	Casa	1.320	1.250	70	-
607	Cheltuieli cu mărfurile vândute	4.500	4.500	-	-
626	Cheltuieli poştale şi taxe de tele.	400	400	-	-
707	Venituri din vânzarea marf.	6.000	6.000	-	-
Total		58.970	58.970	10.320	10.320

Scanned with OKEN Scanner

Această balanță prezintă dezavantajul ca nu redă rulajul conturilor din perioada curentă în mod distinct, nefiind posibilă cunoașterea activității desfășurată de unitate în perioada respectivă.

8.4.3. Balanța de verificare cu trei serii de egalități

Balanța de verificare cu trei serii de egalități cuprinde coloane distincte pentru soldurile inițiale, rulajele perioadei curente și soldurile finale, fiind denumită și balanța de rulaje cu solduri inițiale și finale.

Cu ajutorul rulajelor sunt prezentate mijloacele economice și sursele de finanțare în dinamica lor, adică volumul activității desfășurate în perioada curentă. Soldurile finale exprimă mijloacele economice și sursele de finanțare existente la un moment dat. Cele trei serii de egalități care stau la baza întocmirii acestei balanțe de verificare sunt:

$$\Sigma SID = \Sigma SIC$$
$$\Sigma RD = \Sigma RC$$
$$\Sigma SFD = \Sigma SFC$$

unde Si = sold inițial
Rc = rulaje curente.

Această balanță de verificare, prezintă avantajul că îndeplinește atât funcția balanțelor precedente, cât și funcția de analiză a activității economice la nivel superior. De asemenea, pe baza acestei balanțe de verificare se pot stabili următoarele corelații: egalitatea dintre totalul rulajului din balanță și totalul rulajului din registrul-jurnal; identitatea soldurilor finale din balanța de verificare întocmită la sfârșitul perioadei precedente cu soldurile inițiale din balanța de verificare a perioadei curente; precum și identitatea soldurilor finale din balanța perioadei curente cu soldurile inițiale din balanța perioadei viitoare.

Societatea comercială *Tabelul 8.7.*
Balanța de verificare,
Încheiată la 31 ianuarie 202N

Simbol Cont	Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Rulaje curente		Solduri finale	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
101	Capital social	-	2.500	-	-	-	2.500
106	Rezerve	-	1.000	-	-	-	1.000
121	Profit și pierdere	-	-	4.900	6.000	-	1.100
213	Utilaje	1.000	-	-	-	1.000	-
311	Mărfuri	500	-	5.000	4.500	1.000	-
401	Furnizori	-	220	4.500	5.000	-	720

Scanned with OKEN Scanner

411	Clienți	-	-	6.000	6.000	-	-
421	Personal - salarii datorate	-	800	800	-	-	-
461	Debitori diverși	-	-	50	-	50	-
512	Conturi curente la bănci	3.000	-	16.000	10.800	8.200	-
519	Cred. Banc. Pe term. Scurt	-	-	5.000	10.000	-	5.000
531	Casa	20	-	1.300	1.250	70	-
607	Cheltuieli cu marf. Vândute	-	-	4.500	4.500	-	-
626	Chelt. Poștale și taxe tele.	-	-	400	400	-	-
707	Venituri din vânzarea mărf.	-	-	6.000	6.000	-	-
Total		4.520	4.520	54.450	54.450	10.320	10.320

8.4.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități

Această balanță de verificare se prezintă numai în variantă tabelară și reprezintă o combinare a tipurilor cu una, două și trei serii de egalități. Balanța de verificare cu patru serii de egalități permite compararea rulajelor de la sfârșitul lunii curente cu sumele de la sfârșitul lunii precedente, în vederea urmăririi în dinamică a activității întreprinderii și a stabilirii schimbărilor care s-au produs în sfera și structura mijloacelor economice, surselor de finanțare și a proceselor economice.

Cele patru serii de egalități care stau la baza întocmirii acestui tip de balanță sunt următoarele:

$\Sigma Spd = \Sigma Spc$

$\Sigma RD = \Sigma Rc$

$\Sigma TSD = \Sigma TSC$

$\Sigma Sfd = \Sigma Sfc$ unde Sp = sume precedente

Modelul balanței de verificare cu patru serii de egalități este prezentat în tabelul 8.8

Societatea comercială *Tabelul 8.8*

Balanța de verificare

Încheiata la 31 ianuarie 202N

Simbol cont	Denumirea contului	Sold inițial		Rulaje ale perioadei curente		Sume totale		Solduri finale	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
101	Capital social	-	2.500	-		-	2.500	-	2.500
106	Rezerve	-	1 000	-	-	-	1 00C	-	1.000
121	Profit fi pierdere	-	-	4.900	6.00C	4.90C	6.00C	-	1.100

Scanned with OKEN Scanner

213	Utilaje	1.000	-	-	-	1.000	-	1.000	-
371	Mărfuri	500	-	5.000	4.50C	5.500	4.50C	1.000	
401	Furnizori	-	220	4.500	5.00C	4.500	5.22C	-	720
411	Clienți	-	-	6.000	6.000	6.000	6.000	-	-
421	Personal salarii datorate	-	800	800	-	850	800	-	-
461	Debitori diverse	-	-	50	-	50	-	50	-
512	Conturi curente la bănci	3.000	-	16.000	10.800	19.000	10.800	8.200	
519	Credite bancare pf termen scurt			5.000	10.000	5.000	10.000		5.000
531	Casa	20	-	1.300	1.250	1.320	1.250	70	-
607	Cheltuieli cu mărfurile vândute	-	-	4.500	4.500	4.500	4.500	-	-
626	Cheltuieli poştale şi taxe de tele-comunicaţii	-	-	400	400	400	400	-	-
707	Venituri din vânzarea - mărfurilor	-	-	6.000	6.000	6.000	6.000	-	
TOTAL		4.520	4.520	54.450	54.450	58.970	5S.970	10.320	10.320

8.5. Balanţele de verificare ale conturilor analitice

În situaţia în care conturile sintetice se desfăşoară în analitice, este necesar să se întocmească şi balanţe de verificare analitice. Balanţele de verificare analitice sunt un mijloc eficient pentru stabilirea legăturii dintre evidenţa analitica şi sintetică, motiv pentru care mai poartă şi denumirea de balanţe auxiliare sau secundare. Aceste balanţe sunt necesare cunoaşterii detaliate în legătură cu existenţa şi mişcarea elementelor patrimoniale ale întreprinderii.

Tehnica de întocmire a acestor balanţe de verificare, constă în preluarea din registrul Cartea-Mare, dezvoltatoare a sumelor totale şi a soldurilor tuturor conturilor analitice, deschise pentru un cont sintetic, cu ajutorul lor se stabileşte apoi o serie de corelaţii şi indicatori care diferă de modul de funcţionare a conturilor şi de numărul de etaloane de evidenţă utilizate în cadrul conturilor analitice.

Scanned with OKEN Scanner

8.5.1. Balanța de verificare analitică pentru conturile monofunctionale

Conturile monofuncționale sunt acele conturi care la sfârșitul perioadei de activitate au un singur fel de sold: fie numai debitor, fie numai creditor. Prin urmare și conturile analitice deschise în cadrul lor, vor avea un singur fel de sold, de același sens cu felul soldurilor conturilor analitice de care aparțin. Din această categorie de conturi fac parte: „Materii prime", „Produse finite", „Clienți", „Furnizori", „Debitori diverși", „Creditori diverși" etc.

În ceea ce privește modul de prezentare, balanța de verificare analitică pentru conturile monofuncționale, diferă în funcție de numărul etaloanelor de evidență utilizate. Deoarece pentru unele conturi analitice se utilizează un singur etalon de evidență, și anume etalonul bănesc, iar la alte conturi analitice se utilizează două etaloane de evidență, și anume, pe lângă etalonul bănesc și etalonul natural, cantitativ.

8.5.1.1. Balanța de verificare a conturilor analitice monofuncționale cu un singur etalon de evidență

Această balanță de verificare se prezintă sub formă de tabel cu o singură pereche de coloane pentru sume (debitoare și creditoare) și o singură coloană pentru sold. Spre deosebire de balanța de verificare sintetică, această balanță analitică nu are egalități în cadrul său, decât atunci când conturile analitice sunt soldate.

Exactitatea înregistrărilor efectuate în conturile analitice și cele sintetice de care aparțin, se verifică prin corelațiile între datele acestei balanțe și cele din contul sintetic, astfel: totalul sumelor debitoare ale tuturor analiticelor din balanță, trebuie să fie egal cu totalul sumelor debitoare ale contului sintetic; totalul sumelor creditoare ale tuturor analiticelor din balanță trebuie să fie egal cu totalul sumelor creditoare ale contului sintetic; totalul soldurilor tuturor conturilor analitice din balanță, trebuie să fie egal și de același sens cu soldul contului sintetic.

Pentru exemplificare se redă în continuare balanța analitică a contului „Creditori diverși". (Tabel 8.9.)

Tabelul 8.9

Balanța de verificare analitică a contului „Creditori diverși", întocmită la data de

Cont analitic	Denumirea conturilor	Total sume		Sold
		Debitoare	Creditoare	
0	1	2	3	4
1	Georgescu Ana	100	160	60
2	SC „Baron"S.A.	1.000	1.500	500
3	Popescu Ion	200	200	-
	TOTAL	1.300	1.860	560
	Contul sintetic „Creditori diverși"	1.300	1.860	560

Scanned with OKEN Scanner

8.5.1.2. Balanţa de verificare a conturilor analitice monofunctionale cu două etaloane de evidentă

Acest tip de balanţă se prezintă sub formă tabelară şi conţine în plus faţă de cea precedentă, coloanele pentru cantităţile intrate, cantităţile ieşite şi stoc. Ele sunt utilizate numai în verificarea conturilor de mijloace economice cu conţinut material, care după funcţia contabilă sunt întotdeauna de activ şi au numai sold debitor.

Corelaţiile se stabilesc ca şi la balanţa precedentă, adică între datele din balanţă şi cele din contul sintetic respectiv.

Modelul unei astfel de balanţe este prezentat în tabelul 8.10

Tabelul 8.10

Balanţa de verificare analitică a contului „Mărfuri",
întocmită la data de.....

Cont analitic	Denumirea Conturilor	Fel etalon natural	Cantităţi totale			Sume totale		Sold
			Intrări	Ieşiri	Stoc	Debitoare	Creditoare	
0	1	2	3	4	5	6	7	8
1	„Zahar"	Kg	200	150	50	600	450	150
2	„Faina"	Kg	100	80	20	200	160	40
3	„Pâine"	Buc	300	250	50	150	125	25
	TOTAL	-	-	-	-	950	735	215
	Contul sintetic „Mărfuri"					950	735	215

8.5.2. Balanţa de verificare analitica pentru conturile bifuncţionale

Ca mod de prezentare, balanţa de verificare analitică a conturilor bifuncţionale cuprinde două perechi de coloane: una pentru sume debitoare şi creditoare şi alta pentru solduri debitoare şi creditoare. Această balanţă se aseamănă cu balanţa de sume şi solduri, cu singura deosebire că între totalul coloanelor perechi nu există egalităţi.

În ceea ce priveşte corelaţia soldului contului sintetic şi soldurile analiticelor sale, acestea prezintă particularitatea că în timp ce contul sintetic are în orice moment un singur fel de sold, conturile analitice pot avea: unele sold debitor, iar altele sold creditor. Ca urmare a acestui fapt, totalul soldurilor debitoare sau creditoare ale conturilor analitice poate fi egal şi de acelaşi sens cu soldul contului sintetic respectiv, numai prin însumarea lor algebrică.

Din această categorie de conturi fac parte următoarele conturi sintetice: „Decontări în cadrul grupului"; „Rezultatul reportat"; „Profit şi pierdere" etc.

Scanned with OKEN Scanner

În tabelul 8.11 este prezentată balanţa de verificare analitică a contului „Decontări în cadrul grupului".

Tabelul 8.11

Balanţa de verificare analitică a contului „Decontări în cadrul grupului", întocmită la data de

Cont analitic	Denumirea conturilor	Sume totale		Solduri	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
0	1	2	3	4	5
1	Unitatea A	26	30	-	4
2	Unitatea B	48	18	30	-
3	Unitatea C	32	40	-	8
4	Unitatea D	50	25	25	-
Total		156	113	55	12
Contul sintetic „Decontări în cadrul grupului"		156	113	43	-

8.6. Identificarea erorilor de înregistrare contabilă cu ajutorul balanţelor de verificare

Balanţele de verificare îndeplinesc funcţia de control şi identificare a erorilor de înregistrare contabilă care afectează egalităţile ce trebuie să existe între coloanele perechi şi corelaţiile dintre ele.

Cu ajutorul balanţei de verificare se pot descoperi o serie de erori, şi anume: erori de întocmire a balanţelor de verificare, erori de stabilire a elementelor valorice ale conturilor; erori de înregistrare în evidenţă sistematică şi erori în stabilirea sumelor din formulele contabile.

Erorile de întocmire a balanţei de verificare se grupează astfel:

- erori ce se produc cu ocazia adunării coloanelor balanţei de verificare, şi care se identifică prin repetarea calculelor;
- erori ce apar cu ocazia transcrierii sumelor, rulajelor şi soldurilor din registrul cartea - mare în formularul de balanţă de verificare. Aceste erori se identifică prin punctare, adică prin confruntarea tuturor elementelor valorice transcrise în balanţa de verificare cu cele din evidenţa sistematică.

Erorile de stabilire a elementelor valorice a conturilor se datorează unor calcule greşite, efectuate cu ocazia stabilirii rulajelor, totalului sumelor şi soldurilor conturilor. Identificarea şi corectarea acestor erori se face prin repetarea calculelor din cadrul fiecărui cont în parte.

Scanned with OKEN Scanner

Erori în stabilirea sumelor din formulele contabile se datorează adunării greşite a sumelor în cadrul formulelor contabile complexe în evidenţa cronologică. Aceste erori se identifică prin refacerea calculelor formulelor contabile complexe şi prin punctarea acestor înregistrări cu documentele care au stat la baza lor.

În afara erorilor care se bazează pe inegalităţi şi pot fi identificate cu ajutorul balanţei de verificare sintetice prin intermediul egalităţilor dintre coloane, mai există o categorie de erori care nu se pot descoperi cu ajutorul balanţelor de verificare sintetice.

Din această categorie de erori fac parte: omisiunile de înregistrare contabilă, erori de compensaţie, erorile de imputaţie, erorile de înregistrare în evidenţă cronologică.

Omisiunile de înregistrare contabilă constau în faptul că anumite operaţii economice au rămas neînregistrate în contabilitatea curentă. Astfel de erori se identifică prin: punctarea documentelor care au stat la baza înregistrărilor, fie ca urmare a reclamaţiilor primite de la corespondenţii unităţii în legătură cu operaţiile economice respective. Aceste erori pot fi descoperite şi prin analiza logică a corelaţiilor valorice ce trebuie să existe în cadrul balanţelor de verificare ale conturilor analitice.

Erorile de compensaţie se datorează transcrierii greşite a unor sume din documentele justificative în registrul-jurnal sau din acesta în registrul Cartea-Mare, în sensul că s-a trecut în plus într-o parte a unui cont sau a mai multor conturi şi o altă sumă în minus, egală cu aceea trecută în plus, în aceeaşi parte a altui cont sau a altor conturi. Pe total, cele două categorii de erori se compensează reciproc. Identificarea acestor erori este posibilă datorită soldurilor nefireşti, ce apar la unele conturi analitice, precum şi în urma reclamaţiilor primite de la terţi.

Erorile de imputaţie se datorează transcrierii unor sume exacte ca mărime, din evidenţa cronologică în evidenţa sistematică, atât în debit cât şi în credit, însă nu în conturile la care trebuiau să fie trecute, ci în alte conturi care nu corespund conţinutului economic al operaţiei respective. Aceste erori se identifică ca şi în cazul precedent.

Erorile de înregistrare în evidenţă cronologică se datorează următoarelor cauze:

- stabilirea greşită a unor conturi corespondente;
- înregistrarea unei operaţii economice de două ori;
- inversarea formulei contabile;
- întocmirea corectă a formulei contabile dar cu altă sumă.

Aceste erori pot fi identificate ca şi în cazul erorilor de compensaţie şi a celor de imputaţie, dar şi cu ajutorul balanţei de verificare şah, care pe lângă unele egalităţi valorice, redă şi corespondenţa conturilor.

Scanned with OKEN Scanner

8.7. Întrebări şi exerciţii de control

Ce este balanţa de verificare?

Care sunt funcţiile balanţei de verificare?

Cum se realizează cu ajutorul balanţei de verificare funcţia de control a exactităţii înregistrărilor efectuate în conturi? Dar funcţia de analiză a activităţii economice?

Care sunt criteriile de clasificare a balanţelor de verificare?

Cum se clasifică balanţele de verificare după felul conturilor pentru care se întocmesc?

Dar după numărul egalităţilor pe care le cuprind?

Cum se clasifică balanţele de verificare ale conturilor analitice?

Care sunt etapele metodologice de întocmire a balanţei de verificare?

Câte tipuri de balanţe de verificare cu o serie de egalităţi cunoaşteţi şi care sunt acestea?

Ce funcţie îndeplineşte balanţa de verificare a sumelor? Dar a soldurilor?

Care sunt egalităţile stabilite cu ajutorul balanţei de verificare cu două serii de egalităţi?

Ce neajunsuri prezintă balanţa de verificare cu două serii de egalităţi?

Cum se mai numeşte balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi?

Care sunt egalităţile stabilite cu ajutorul acestei balanţe de verificare?

Care sunt egalităţile stabilite cu ajutorul balanţei de verificare cu trei serii de egalităţi?

Care sunt funcţiile acestei balanţe?

Ce corelaţii se pot stabili pe baza balanţei de verificare cu trei serii de egalităţi?

Cum se mai numeşte balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi?

Care sunt egalităţile ce se stabilesc cu ajutorul acestei balanţe?

Ce informaţii furnizează balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi?

Ce sunt balanţele de verificare ale conturilor analitice?

De câte tipuri sunt balanţele de verificare ale conturilor analitice monofuncţionale şi care sunt acestea?

Ce particularităţi prezintă balanţa de verificare analitică pentru conturile bifuncţionale?

Ce deosebire există între balanţele de verificare ale conturilor sintetice şi ale conturilor analitice?

Ce corelaţii se stabilesc între balanţa de verificare a conturilor analitice bifuncţionale şi contul sintetic la care se referă?

Scanned with OKEN Scanner

Ce erori se pot descoperi cu ajutorul balanței de verificare?

Care sunt erorile ce nu se pot descoperi cu ajutorul balanței de verificare?

În ce constau fiecare din aceste erori?

Să se întocmească balanțele de verificare cu o serie de egalități (de sume și de solduri), cu două serii de egalități, cu trei serii de egalități și cu patru serii de egalități, având în vedere următoarele elemente:

A. Situația conturilor la 31 decembrie 202N

Utilaje	1.200 lei
Capital social	500 lei
Amortizări privind imobilizările corporale	120 lei
Materii prime	140 lei
Furnizori	700 lei
Produse finite	80 lei

Clienți	250 lei
Casa	10 lei
Impozit pe profit	150 lei
Creditori diverși	210 lei

B. Operații economice efectuate în luna ianuarie 202N

- se consumă materii prime în valoare de 100 lei
- se livrează clienților produse finite în sumă de 50 lei, la care se adaugă T.V.A. 19%.
- se încasează de la clienți contravaloarea produselor finite, în sumă de 59,50 lei.
- se încasează prin casieria unității creanța „Clienți" în sumă de 250 lei.
- se depune în contul de la bancă suma de 250 lei.
- se virează din contul curent impozitul pe profit în valoare de 150 lei.

La finele lunii, se descarcă gestiunea pentru produsele finite vândute și încasate, costul de înregistrare fiind de 35 lei.

•se înregistrează amortizare pe luna ianuarie în sumă de 8 lei.

•se închid conturile de cheltuieli și conturile de venituri.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL IX
CONTABILIATEA MANAGERIALĂ ÎN COMERŢ

9.1. Introducere în contabilitatea managerială. Definirea şi obiectivele contabilităţii manageriale.

9.1.1. Definiţia şi obiectivele contabilităţii manageriale

Complexitatea vieţii economice, în condiţiile concurenţei, impuse de economia de piaţă, determină creşterea rolului informaţiei în luarea deciziilor; de calitatea acesteia depinde calitatea deciziilor curente şi de perspectivă luate şi implicit rezultatele obţinute.

În orientarea şi fundamentarea deciziilor, contabilitatea managerială joacă un rol esenţial.

Indiferent de nivelul la care se află, managerul gestionează domeniul său de responsabilitate, declanşează acţiuni care prin consumarea de resurse duc la obţinerea de efecte. Deci, informaţia din contabilitatea de gestiune este destinată managerului, care trebuie să răspundă, pe de o parte, la întrebarea: cum să aloce resursele încredinţate de către investitori pentru a atinge obiectivele stabilite, iar, pe de altă parte cum au fost utilizate resursele alocate.

De aceea, unul dintre obiectivele principale ale contabilităţii manageriale este de a-i ajuta pe conducători (manageri), să administreze costurile şi să creeze în întreprinderi o stare de spirit care să permită stăpânirea şi cunoaşterea costurilor totale şi pe unitate de produs, lucrare sau serviciu.

Aşa cum arată Michel Capron sub dublul efect al presiunii concurenţei şi al multitudinii de produse şi procese de producţie, întreprinderile au simţit nevoia să-şi cunoască cel mai bine costurile, pentru a determina cu cea mai mare precizie posibilă preţurile de vânzare şi marjele realizabile pentru fiecare produs.

Nu era vorba numai de previziune, dar trebuiau date mijloacele necesare pentru a putea urmări executarea deciziilor; aşa cum se explică dezvoltarea pe care au luat-o în prezent controlul de gestiune şi instrumentul său privilegiat, contabilitatea analitică (managerială), de care nu s-ar putea lipsi, astăzi, nici o întreprindere mai importantă.

Costul unui produs poate fi influenţat numai dacă se acţionează asupra activităţilor care-l generează şi dacă aceste activităţi sunt sub autoritatea unui responsabil, apt să optimizeze declanşarea şi funcţionarea sistemului condus.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea managerială furnizează conducătorilor de la diverse niveluri de conducere date fidele privind conturile într-un grad de detaliu specific nevoilor, permițându-le orientarea activității în sensul dorit de aceștia. Contabilitatea managerială are interesanta caracteristică de a fi un amestec între două discipline: prima, contabilitatea, abordează partea tehnică a cuantificării, prelucrării și comunicării informațiilor, iar cea de a doua, managementul, furnizează o perspectivă asupra problemelor comportamentale specifice gestionării unei întreprinderi.[25]

Contabilitatea managerială răspunde la următoarele probleme:

- Care este obiectivul strategic al întreprinderii?
- De ce resurse are nevoie întreprinderea și de unde se pot obține acestea, pe termen scurt sau lung?
- Cum evaluează și recompensează întreprinderea performanțele managerului?
- Cum știe întreprinderea că a ajuns acolo unde și-a propus?

Contabilitatea managerială reprezintă un sistem de comunicare a informațiilor, care clasifică informațiile privind cheltuielile și veniturile din rapoartele întocmite în funcție de:

1) ariile de responsabilitate atribuite managerilor;
2) funcțiile acestor manageri.

Sistemul de gestiune și informare contabilă trebuie să genereze în permanență informații cu privire la:

- clarificări asupra trecutului și prezentului economic;
- orientări (alternative) asupra strategiilor economiei viitoare;
- analize pertinente îndreptate spre piață;
- limitarea câmpului aleator în elaborarea deciziilor;
- soluții și motivații adecvate pentru luarea deciziilor.

Informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune nu se limitează la calcularea costurilor de producție, ca un complex de operații economice trecute; ci și la elaborarea costurilor previzionate standard sau normate și la luarea deciziilor privind: reducerea și eliminarea pierderilor în procesele de aprovizionare, exploatare, vânzare; creșterea productivității muncii, amplasarea optimă a utilajelor, reducerea timpului de funcționare a utilajelor și a duratei și valorii reparațiilor, sistarea activităților nerentabile.

Contabilitatea de gestiune furnizează informații privind evaluarea unor elemente ale bilanțului, în special stocurile, asigurând explicarea unor rezultate prin compararea costurilor efective cu cele previzionate și cu prețurile de vânzare.

---

[25] Chiraţa Caraiani, Mihaela Dumitrana, Bazele Contabilității, Editura Infomega, București, 2005, pag.226

Scanned with OKEN Scanner

Studiul abaterilor în metodele de calculație standard și costurilor normate asigură luarea deciziilor privind măsurile coercitive necesare.

De asemenea, informațiile ei servesc la elaborarea bugetelor, permițând previziunea cheltuielilor, a veniturilor, vânzărilor pe locuri și responsabili.

Progresul tehnico-economic și dezvoltarea marilor întreprinderi au determinat în procesul conducerii separarea acționarilor-proprietari și a managerilor profesioniști.

Obiectivele manageriale urmărite prin aplicarea metodelor de calculație se sintetizează după cum urmează:

- determinarea cheltuielilor totale efectuate de entitatea economică pentru realizarea obiectului de activitate;
- determinarea fiecărui factor avut în vedere în realizarea acestuia;
- evaluarea dinamicii costurilor și a elementelor ca au influențat evoluția acestora, implicit determinarea căilor de reducere a costurilor;
- planificarea costurilor pe diverse perioade și asigurarea unei comparabilități a costurilor realizate cu cele normate prin plan;
- previzionarea costurilor optime prin metode economico-matematice.

Obiectivele contabilității de gestiune decurg din definiția dată costului de producție, ca fiind totalitatea consumurilor, exprimate valoric, ocazionate de: fabricarea și desfacerea produselor, bunurilor într-o anumită perioadă de timp, precum și producția în totalitatea ei; în concluzie, obiectivele sunt: cheltuielile de producție și de desfacere, producția care le-a generat.

Obiectul contabilității de gestiune pentru agenții economici din țara noastră se concretizează în:calcularea costurilor, stabilirea rezultatelor și a rentabilității produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, întocmirea bugetelor de venituri și cheltuieli, urmărirea și controlul acestora.

9.1.2. Contabilitatea costurilor și contabilitatea financiară.

Contabilitatea managerială este un concept mai larg, care presupune cunoștințe și pricepere profesională în pregătirea și mai ales în prezentarea informațiilor necesare conducerii pe diferite niveluri ierarhice. Sursa unor astfel de informații o reprezintă contabilitatea financiară și contabilitatea costurilor (de gestiune).[26]

Contabilitatea managerială cuprinde:

1. Contabilitatea costurilor (informații pentru planificare și control, profitabilitatea produselor pentru decizii privind alocarea resurselor și prețurilor, informații pentru decizii strategice și tactice);

---

[26] Chiraţa Caraiani, Mihalela Dumitrana, Contabilitate de gestiune & Control de gestiune, Editura Infomega, Ediția a II-a, București, 2005, pag.21

Scanned with OKEN Scanner

2. Contabilitatea financiară (informații privind rezultatele, stocurile, trezoreria).

Contabilitatea se organizează la nivelul fiecărei entități economice ca un tot care să furnizeze informații atât beneficiarilor interni, cât și beneficiarilor externi, având funcția de asigurare a informațiilor destinate în primul rând pentru exterior, ajutând managerii să controleze la nivel general principalele funcții ale unei afaceri: producție, desfacere, lipsind detaliile privind eficiența.

Contabilitatea financiară are ca obiectiv producerea de situații financiare destinate terților, prin care să se informeze asupra poziției financiare și a performanțelor realizate.

Contabilitatea financiară are ca obiectiv înregistrarea situației patrimoniale la începutul exercițiului contabil, a mișcărilor din perioada exercițiului și rezultatelor financiare finale determinate de realizarea obiectului de activitate al întreprinderii. Situațiile financiare vizează trecutul, dar viitorul nu poate fi neglijat și în special planificarea și controlul.

Controlul reprezintă funcția prin care se constată dacă previziunile din bugete au fost atinse, dacă performanțele actuale corespund celor previzionate și se exercită controlul managementului în cazul performanțelor slabe.

Contabilitatea și controlul de gestiune s-au dezvoltat datorită limitelor contabilității financiare, astfel:

- imposibilitatea fixării prețurilor pe baza datelor contabilității financiare;
- clasificarea cheltuielilor și implicit a costurilor nu servește calculului costurilor și controlului acestora în diferite stadii de fabricație și departamente;
- calculul rezultatului global, care nu permite cunoașterea aspectelor vulnerabile ale activității (pe departamente, comenzi, produse, etc.) pentru ca managerul să aducă corecțiile impuse de eficientizare.

Contabilitatea costurilor (de gestiune) reprezintă clasificarea, înregistrarea și alocarea cheltuielilor în scopul determinării costurilor produselor, lucrărilor și serviciilor și prezentarea informațiilor necesare în scopul controlului și drept ghid pentru conducere.

9.2. Cheltuielile – elementele constitutive ale costurilor

9.2.1. Costul, conținutul și mod de formare

Costul este o categorie economică, universal acceptată ce are la origine verbul latin „constare" care înseamnă stabili, a fixa ceva, verb din care s-a desprins noțiunea „costa", noțiune ce exprimă cât s-a cheltuit sau s-a consumat pentru a obține un lucru sau un obiect.

Scanned with OKEN Scanner

Ulterior de la această noțiune s-a ajuns la noțiunea de cost al cărei conținut este legat de consumul de valori care l-a ocazionat și care, pentru a putea fi reflectat trebuie să aibă o expresie valorică.

Costul producției reprezintă așadar totalitatea cheltuielilor efectuate prin utilizarea factorilor de producție pentru obținerea și comercializarea produselor, bunurilor și serviciilor ce constituie obiectul de activitate al unei întreprinderi.

Cheltuielile reprezintă consumul de active materiale (evidențiate în bilanț), precum și consumul de forță de muncă, îndreptat spre obținerea și comercializarea produsului, lucrărilor sau serviciului.

Ca urmare, constituie obiect al integrării în costuri consumurile de muncă vie și materializată ce pot fi identificate direct sau indirect pe purtători de costuri.

Dintre criteriile de clasificare a cheltuielilor cele mai utilizate putem aminti:

A) După raportul dintre cheltuielile înregistrate în contabilitate financiară și cheltuielile preluate în contabilitatea de gestiune avem:

1. Cheltuielile integral încorporabile în costuri

Sunt acele cheltuieli înregistrate în contabilitatea financiară și preluate în contabilitatea de gestiune într-o sumă identică. Din această categorie fac parte toate cheltuielile de exploatare urmărite și înregistrate de contabilitatea financiară.

2. Cheltuieli parțial încorporabile în costuri

Sunt acele cheltuielile urmărite și înregistrate în contabilitatea financiară, dar care sunt recunoscute de contabilitate de gestiune, în calculație, într-o sumă diferită de cea înregistrată în contabilitatea financiară.

Cheltuielile parțial încorporabile în costuri pot fi grupate trei categorii:

2.1. Cheltuieli cu uzura – se suprapun cheltuielilor cu amortizarea din contabilitatea financiară.

Diferența între cheltuielile cu uzura și amortizarea apare în trei puncte esențiale[27]:

- baza amortizabilă a imobilizării va fi valoarea actuală fondată pe valoarea de piață pentru a ține cont de costul de înlocuire;
- durata de amortizare va fi durata probabilă de utilizare care poate diferi de durata admisă;
- cheltuiala cu uzura se va include în costuri atâta imp. cât imobilizarea rămâne în folosință, chiar dacă a fost complet amortizată.

---

[27] Chiraţa Caraiani, Mihaele Dumitrana, Contabilitate de gestiune & Control de gestiune, Editura Infomega, Ediția a II-a, București, 2005, pag. 30.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Imobilizare corporală X

Cost de achiziţie = 50.000 u.m.

Data achiziţiei = 1/1/ ex (N)

Durata de amortizare fiscală: 10 ani

Metoda de amortizare: lineară

Valoare de piaţă la 31.12.(N): 100.000 u.m.

Durata de uzura: 5 ani

Amortizarea contabilă pentru exerciţiul (N):

50.000 um/ 10 ani = 5.000 u.m.

Cheltuielile cu uzura pentru exerciţiul (N):

100.000 um / 5 ani = 20.000 u.m.

Diferenţa de încorporat:

20.000 – 5.000 = 15.000 u.m.

2.2. Cheltuieli evaluate se substituie cheltuielilor cu provizioanele din contabilitatea financiară; este vorba de provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli care anticipează cheltuielile de gestiune curentă integrabile în costuri, dar care pot fi ca mărime diferite de la o perioadă la alta, antrenând variaţii sensibile de rezultate.

Cheltuielile evaluate pot genera diferenţe de încorporare pozitive sau negative în raport de mărimea efectivă a cheltuielilor cu provizioanele.

2.3. Cheltuieli etalate se referă la acele cheltuieli care au o periodicitate diferită de perioada de calcul a costului (exemplu: chirii, încălzire).

3. Cheltuieli neîncorporabile în costuri – sunt acele cheltuieli care se urmăresc şi înregistrează în contabilitatea financiară, dar pe care contabilitatea de gestiune nu le include în costuri, neconsiderându-le concludente pentru activitatea de producţie şi desfacere a întreprinderii.

În această categorie se includ cheltuiala cu impozitul pe profit, amortizarea cheltuielilor de constituire şi cheltuielile care nu au un caracter obişnuit în raport cu activitatea de producţie.

4. Cheltuieli supletive - sunt acele cheltuieli recunoscute de contabilitatea de gestiune şi incluse în calculul costului,dar nerecunoscute şi prin urmare neînregistrate de contabilitatea financiară.

Aceste cheltuieli sunt:

4.1. remunerarea întreprinzătorului;

4.2. remunerarea capitalurilor proprii.

Scanned with OKEN Scanner

4.1. Remunerarea întreprinzătorului individual şi a membrilor familiei sale, care permite efectuarea de comparaţii între costurile întreprinderilor individuale şi costurile societăţilor comerciale ai căror manageri au o remuneraţie recunoscută de contabilitatea financiară.

Remunerarea întreprinzătorului individual care beneficiază de o cotă parte din profit şi nu de un salariu care este o cheltuială. A face comparabile costurile presupune a considera un salariu similar celui de care ar beneficia un conducător de întreprindere, ca element al costului calculat de un întreprinzător individual.

4.2. Remunerarea capitalului propriu - remunerarea capitalurilor trebuie luată în considerare în calculul costurilor indiferent de natura acestora: proprii sau împrumutate.

Exemplu
Capitalul propriu : 500.000 u.m.
Dobânda pieţei: 6 % / an
Cheltuiala supletivă anuală:
500.000 um x 6% = 30.000 um
Cheltuială supletivă lunară:
30.000 um / 12 = 2.500 um

Cheltuielile contabilităţii financiare:
- cheltuielile integrate în cost
- cheltuieli neintegrate în cost - neîncorporabile
- cheltuieli integrate pentru o sumă diferită de contabilitate financiară – cheltuieli calculate, care generează diferenţe

Cheltuielile contabilităţii de gestiune:
- cheltuieli supletive (încorporabile)

Relaţia de calcul a cheltuielilor încorporabile (I):
I = CheltuielileCF – N + S, unde:
CCF = Cheltuielile contabilităţii financiare;
N = cheltuieli neicorporabile;
S = cheltuieli supletive.

Exemplu
Se cunosc următoarele date:
a) pentru luna mai ex (N):
- cheltuieli grupele 60 – 65 (cheltuieli de exploatare): 200.000 um

Scanned with OKEN Scanner

– cheltuieli grupa 66 (cheltuieli financiare): 50.000.000 um, din care, dobânda la creditul de finanțare a producției obținut pentru 3 ani: 20.000.000 um

b) amortizarea anuală (grupa 68 cheltuielile cu amortizările și provizioanele): 24.000 um

Cheltuielile cu uzura pe luna mai: 5.000 um

c) remunerarea întreprinzătorului individual: 240.000 um pe an

Să se calculeze totalul cheltuielilor încorporabile în cost pentru luna mai.

Rezolvare

I = CCF - N + S

CCF = 200.000 (exploatare) +50.000 (financiare) + 2.000 (amortizare) = 252.000 um

N = 50.000 (gr.66) - 20.000 (dobânda) = 30.000 um

S = 20.000 um (remunerarea întreprinzătorului) + (5.000 - 2.000) diferența de la uzură la amortizare = 23.000 um

I = 252.000 um – 30.000 + 23.000 = 245.000 um

Încorporarea cheltuielilor reprezintă drumul parcurs de cheltuieli direct sau indirect, spre costurile funcționale, de achiziție, producție sau complete. Cheltuielile încorporabile în drumul lor spre costuri se grupează în:

- cheltuielile încorporabile directe; sunt aferente unui produs fără tratamente intermediare. În principiu cheltuielile directe se referă la consumul de materii prime și manoperă directă.

În principiu, în cazul unei întreprinderi monoproducătoare, toate cheltuielile sunt directe față de produsele fabricate. În cazul unei întreprinderi pluriproducătoare, o parte a cheltuielilor este afectată direct produselor, având caracter direct și altă parte vizează toate produsele sau numai anumite faze de fabricație având un caracter indirect. Având în vedere a doua corelație se pot face următoarele precizări:

- prețul de cumpărare al unei materii prime este un cost direct pentru un anumit produs în timp ce cheltuielile compartimentului de aprovizionare sunt comune mai multor produse, deci indirecte;
- salariile muncitorilor care lucrează la fabricarea unei anumit produs sunt directe, în timp ce salariile celor care lucrează la fabricarea mai multor produse sunt cheltuieli indirecte față de produs;
- comisioanele cuvenite agentului care se ocupă de vânzarea unui anumit produs reprezintă o cheltuială directă, dar dacă întreprinderea plătește un salariu fix unui agent de vânzări, aceasta reprezintă o cheltuială indirectă față de produsele vândute;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuieli încorporabile indirecte – sunt acele cheltuieli care necesită o repartizare prealabilă înaintea identificării asupra produselor. Privite în corelație cu structurile organizatorice, anumite cheltuieli indirecte față de produse sunt direct față de secții, ateliere, centre, departamente (ex: salariile muncitorilor auxiliari din secție).

Totalitatea cheltuielilor ocazionate de realizarea obiectului de activitate reprezintă costul activității. Din punct de vedere financiar, la întreprinderile productive, veniturile reprezintă echivalentul în prețuri al producției realizate.

În vederea maximizării profiturilor, managerii unei întreprinderi sunt interesați în orice moment să reducă la un nivel minim posibil costurile; aceasta se realizează printr-o „compartimentare" a costurilor totale, o repartizare a acestora pe purtători de costuri determinați pe sectoare de cheltuieli care pot fi diversele activități, la întreprinderile ce includ în obiectiv realizarea unor activități diverse sau subdiviziuni organizatorice (secții, ateliere ori faze de fabricație) sau chiar produsul, serviciul sau lucrarea în sine.

A) Întreprinderea își definește în funcție de interesul managerial urmărit, purtătorii de costuri care sunt produsele, lucrările sau serviciile pentru care se efectuează operațiunile de calculație.

De asemenea, purtătorii de cheltuieli sunt în anumite situații, subansambluri, semifabricatele sau producția neterminată; de exemplu, într-o întreprindere producătoare de mobilă pot fi: fiecare tip de scaun, de masă, de dulap.

b) Sectoarele de cheltuieli sunt subdiviziunile organizatorice ale unei întreprinderi sau, în anumite situații, fazele de fabricație a produselor. Astfel, în cadrul unei întreprinderi productive, sectoarele de cheltuieli pot fi:

b1) Secțiile de producție - subdiviziuni organizatorice ale întreprinderii structurate în funcție de fazele procesului de producție sau în funcție de tipul de produs fabricat; ele sunt:

– secții de bază;

– secții auxiliare.

b2) Ateliere de producție - subdiviziuni organizatorice independente sau subordonate secțiilor care au ca obiect realizarea unei anumite faze din procesul tehnologic; ele sunt:

– de bază;

– auxiliare.

b3) Compartimentul de aprovizionare - cumulează cheltuielile cu aprovizionarea întreprinderii: transportul, înmagazinarea și uneori condiționarea materiilor prime, materialelor, obiectelor de inventar).

Scanned with OKEN Scanner

b4) Compartimentul de vânzări - cumulează cheltuielile ocazionate de vânzarea produselor, lucrărilor sau serviciilor (inclusiv transportul, înmagazinarea, condiționarea)

b5) Sectorul administrativ și de conducere – cuprinde cheltuielile ce privesc ansamblul întreprinderii privind organizarea și conducerea celorlalte subdiviziuni organizatorice.

Repartizarea pe diverse elemente purtătoare de costuri a cheltuielilor reprezintă obiectul calculației costurilor.

Astfel, calculația costurilor constă în totalitatea metodelor, procedeelor și tehnicilor utilizate de contabilitatea de gestiune pentru determinarea cheltuielilor ce revin pe purtători de costuri, în scopul determinării aportului real al acestora la realizarea produselor, lucrărilor sau serviciilor și concretizate în obținerea de profituri.

Obiectivele manageriale urmărite prin aplicarea metodelor de calculație se sintetizează după cum urmează:

- determinarea cheltuielilor totale efectuate de entitatea economică pentru realizarea obiectului de activitate;
- evaluarea dinamicii costurilor și a elementelor ce au influențat evoluția acestora, implicit determinarea căilor de reducere a costurilor;
- planificarea costurilor pe diverse perioade și asigurarea unei comparabilități a costurilor realizate cu cele normate prin plan;
- previzionarea costurilor optime prin metode economico-matematice.

B) După câmpul de aplicare

Determinarea câmpului de aplicare depinde de specificul activității, de dimensiunile întreprinderii, de modul de organizare a gestiunii.

În funcție de câmpul de aplicare putem calcula costul unui produs sau a unui lot de produse, costul întregii producții, costul unei activități, al unui loc de cheltuieli, etc.

C) În funcție de modul de identificare a consumului de resurse pe produs costurile se pot grupa în:

c1) costuri directe, cuprind acele cheltuieli care, în momentul efectuării lor, se pot identifica nemijlocit pe produs, lucrare, serviciu sau comandă, fază, în raport cu obiectul activității de exploatare; exemple de costuri directe reprezintă: cheltuielile cu materia primă și materiale directe, cheltuieli cu manopera directă;

c2) costuri indirecte, cuprind acele cheltuieli care, în momentul efectuării lor, nu se pot identifica pe obiectul activității de exploatare, ci numai pe locurile de producție care le-au genera; pentru calculul costului pe produs, lucrare au

Scanned with OKEN Scanner

serviciu se procedează la repartizarea costurilor indirecte pe baza unor criterii convenționale.

D) După evoluția costurilor în raport cu variația volumului fizic al producția, avem:

d1) costuri variabile, cuprind acele cheltuieli care se modifică în același sens cu variația volumului fizic al producției;

d2) costuri fixe, cuprind acele cheltuieli care, pe o perioadă dată, se mențin constante, indiferent de modificarea volumului fizic al producției.

9.2.2. Costul și elementele costului

Conținutul costului este dependent de mărimea și structura cheltuielilor incluse. Astfel se poate vorbi de un cost complet dacă include toate cheltuielile încorporabile sau cost parțial dacă cuprinde o parte din cheltuieli.

La rândul său costul complet poate fi tradițional sau economic; un cost complet economic se diferențiază de cel tradițional prin ajustarea cheltuielilor în vederea unei mai bune expresivități economice.

Costurile parțiale frecvent folosite sunt cele variabile și directe.

Privit după momentul calculației, costul poate fi:

- posterior faptelor de referință;
- anterior faptelor economice: cost prestabilit sau antecalculat, previzional.

Din compararea celor două costuri se stabilesc abaterile al căror studiu permite cunoașterea responsabilităților și luarea unor decizii necesare unei bune gestiuni; de multe ori, abaterile sunt mai semnificative decât cunoașterea costului.

Studiul costurilor se efectuează pe un domeniu de activitate constituit din punct de vedere organizatoric într-o întreprindere, care reprezintă un sistem compus din subsisteme clasificate ierarhic și funcțional.

A) Privite ierarhic, subsistemele pot fi:

- la nivel inferior: posturi de muncă (operatori de mașini, muncitori de întreținere, vânzători, contabili). O grupă de mai multe posturi este de obicei plasată sub autoritatea unei persoane responsabil (șef echipă, raion, maistru);
- la nivel mediu: centre de muncă sub forma atelierelor, birourilor, magazinelor, pentru care contabilitatea costurilor organizează centre de analiză. Un centru de analiză reprezintă o diviziune contabilă în care se regrupează cheltuielile indirecte înainte de a fi imputate produselor. Centrele de muncă sunt diviziuni ale centrelor de analiză. De exemplu un centru de analiză: Producție poate fi descompus în centre de muncă: Montaj, Finisaj;

Scanned with OKEN Scanner

- la nivel superior: direcții care de regulă reglează problemele mari ale gestiunii: decizii strategice pe termen lung și scurt, organizarea gestiunii propriu-zise la acest nivel pot fi asimilate și centrele de profit pentru care managerii sunt responsabili atât de costuri cât și de rezultate.

B) Din punct de vedere funcțional, subsistemele se pot grupa în următoarea structură: aprovizionare, producție, desfacere, administrație, care poate varia în funcție de mărimea întreprinderii.

În funcție de subsisteme create, rețeaua costurilor se adaptează corespunzător, calculându-se succesiv: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor, costul de producție al produselor fabricate, costul de distribuție al produselor vândute, costul de administrație, costul complet opozabil veniturilor.

Elementele costului cuprind:

- materiale (directe, indirecte) ;
- manoperă (directă, indirectă);
- alte cheltuieli (directe, indirecte).

Materialele directe sunt acele materiale care pot fi identificate pe produs, pot fi măsurate și alocate direct produsului. Aceste materiale formează o parte a produsului finit, substanța acestuia.

Materiale directe se consideră:

- toate materiile prime;
- materialele cumpărate special pentru un anumit produs, comandă sau proces;
- alte materiale directe.

Manopera directă este acea manoperă care participă la schimbarea compoziției, construcției unui produs și care poate fi identificată convenabil și atribuită unui produs, comandă sau proces; manopera directă asigură conversia materiei prime în produse finite.

Alte costuri directe cuprinde diverse costuri specifice anumitor produse sau comenzi, cum ar fi:

- chiria unui utilaj folosit la fabricarea unui anumit produs;
- amortizarea utilajelor participante la fabricarea unui produs special;
- cheltuieli de experimentare a proiectului pilot.

Costuri indirecte – sunt tratate costurile rămase, altele decât cele directe și se referă la organizarea generală a întreprinderii și a părților sale componente.

Costurile indirecte se subdivid în:

- indirecte de fabricație;

Scanned with OKEN Scanner

- indirecte de desfacere;
- indirecte de administrație;
- indirecte de cercetare-dezvoltare.

Costul total al unui produs va include numai acele elemente conectate la veniturile generate din vânzare. Orice alte cheltuieli nu formează elemente ale costului.

Prin regruparea acestor elemente se obțin următoarele categorii de costuri:

- Cost primar (CPr) = Materiale directe (MD)+ Manoperă directă(MOD) + Alte costuri directe (ACD)
- Cost producție(CP) = Cost primar + Costuri indirecte de fabricație (I)
- Cost complet (CC) = Cost de producție + Costuri în afara producției (CAP)
- Costurile în afara producției = Costuri de desfacere (CD) + Costuri de administrație (CAd)
- O altă grupare cerută de nevoia de analiză, generează următoarele costuri:
- Cost primar (CPr) = MD + MOD + ACD
- Costul conversiei = MOD + I

Concluzie: costul de producție este recunoscut drept cost al produsului, necesar în evaluarea stocurilor fabricate; deoarece elementele acestui cost nu acoperă toată gama posibilă, rezultă că elementele exceptate formează un cost cunoscut drept cost al perioadei.

- Costul perioadei = Costuri desfacere + Costuri de administrație

Costul produsului este costul generat de cumpărarea și fabricarea bunurilor.

•Costul perioadei este conectat la veniturile unei perioade.

9.2.3. Tipologia costurilor

Clasificarea costurilor este procesul de grupare a costurilor după trăsăturile lor comune.

Criterii de clasificare:

- natura elementelor;
- funcții;
- corelația cu obiectul calculației;
- variabilitate;
- controlabilitate;
- normalitate;
- capital sau venituri;

Scanned with OKEN Scanner

- timp;
- previziune şi control;
- decizii manageriale;
- evaluare, etapele calculaţiei;
- evaluare.

a) după natura elementelor, cheltuielile pot fi:
- materiale;
- cu munca vie;
- alte cheltuieli.

b) după funcţii, clasificarea are la bază divizarea costurilor în raport de diferitele aspecte ale activităţii (aprovizionare, producţie, administraţie, vânzare şi desfacere), astfel:
- costul de achiziţie - format din elemente generate de procurarea bunurilor;
- costul de producţie - compus din totalul elementelor generate de producerea, construirea sau fabricarea unei unităţi de produs;
- costul comercial,mai este denumit şi în afara producţiei.

c) conform corelaţiei cu obiectul de calculaţie (identificarea sau neidentificarea), costul total se divide în:
- cost direct - costul ce se poate identifica la un obiect de calculaţie sau centru de cost; ele reprezintă acele cheltuieli care pot fi atribuite uşor şi economic unei unităţi de produs specifice.
- cost indirect – cost efectuat în beneficiul unui număr de centre de cost sau obiecte de calculaţie (chiria localului, salariile conducerii, amortizarea)

d) în funcţie de variabilitate, costurile se grupează după comportamentul acestora în relaţia cu nivelul de activitate sau volumul de producţie în trei structuri:
- costuri fixe sau ale perioadei;
- costuri variabile sau ale produsului;
- costuri semivariabile.

d1) costurile fixe sau ale perioadei rămân la acelaşi nivel indiferent de variaţia nivelului producţiei, într-o perioadă determinată de timp. Pe unitatea de produs, costul fix descreşte la orice creştere de producţie şi creşte la orice descreştere de producţie.

Costurile fixe se caracterizează astfel:
- pe total costurile fixe sunt constante;
- pe unitatea de produs sunt fluctuante;

Scanned with OKEN Scanner

- sunt considerate ale perioadei deoarece sunt dependente de factorul timp
- mai mult decât de producție și sunt constante pe unitatea de timp.

d2) costurile variabile sunt costurile care se modifică pe total, proporțional cu volumul activității.

Costurile totale variabile cresc sau scad după cum nivelul activității crește sau scade. Un aspect interesant al comportamentului costurilor variabile este acela că un cost variabil rămâne constant atunci când este exprimat pe unitatea de produs.

La o întreprindere de producție există mai multe exemple de costuri variabile; de ex: materialele directe, salariile directe și elementele asociate acestora și câteva articole de costuri indirecte (combustibil, utilități). La o întreprindere comercială în costurile variabile se includ costul bunurilor vândute, comisioanele aferente vânzărilor.

Costurile variabile mai sunt denumite costuri operaționale.

Dintre procedeele de delimitarea a costurilor în fixe și variabile, avem:

1) procedeul celor mai mici pătrate;
2) procedeul punctelor de maxim și minim.

1) Procedeul celor mai mici pătrate – constă în aplicarea concepției matematice a pătratelor celor mai mici privind abaterile de cheltuieli și de volum de activitate.

Luna	Volum activitate (ore de execuție)	Abateri de la volumul mediu(760)	Cheltuieli în mii lei	Abateri la cheltuielile medii (432)	Abateri de volum la pătrat (22)	Produsul celor două abateri
1	700	- 60	420	-12	3.600	+720
2	800	+40	446	+14	1.600	+560
3	780	+20	430	-2	400	-40
total	2.280	0	1.296	0	5.600	+1.240
media	760		432			

$$\text{Cheltuielile variabile pe unitatea de volum activitate} = \frac{1.240.000 = 221}{5.600} \text{ u.m.}$$

Cheltuieli fixe = 432.000 – (760 x 221) = 264.040 u.m.

2) Procedeul punctelor de maxim și minim - se folosesc următoarele relații pentru determinarea cheltuielilor variabile și fixe:

2.1. determinarea cheltuielilor variabile unitare:

$$\text{cheltuielile variabile unitare} = \frac{C\max - C\min}{Q\max - Q\min},$$

unde:

Cmax = costurile maxime dintr-o perioadă de gestiune;
Cmin = costurile minime dintr-o perioadă de gestiune;
Qmax = activitatea maximă dintr-o perioadă de gestiune;
Qmin = activitatea minimă dintr-o perioadă de gestiune.

2.2. determinarea cheltuielilor fixe:

Cf = Ct – (cv x Qt), unde:
Cf = cheltuielile fixe
Ct = cheltuieli totale
cv = cheltuieli variabile unitare
Qt = producţia totală

De exemplu, în tabelul de mai jos este redată suma costurilor lunare din exerciţiul „N":

Luna	Volumul activităţii	Costurile totale	Costurile pe unitate de produs
Ianuarie	700	420.000	600
Februarie	800	448.000	560
Martie	750	412.000	550
Aprilie	800	408.000	510
Mai	1.050	546.000	520
Iunie	1.010	510.050	505
Iulie	1.000	500.000	500
August	950	456.000	480
Septembrie	1.200	552.000	460
Octombrie	1.250	562.000	450
Noiembrie	1.000	501.000	501
Decembrie	1.100	550.000	500
Total	11.610	5.866.050	x

$$\text{Cheltuieli variabile unitare} = \frac{562000-420.000}{1.250-700} = 258 \text{ um}$$

Cheltuieli fixe pe luna decembrie = 550.000 – (1.100 x 258) = 550.000 – 283.800 =266.200 um.

e) controlabilitatea responsabililor generează două categorii de costuri:

e1) costuri controlabile sunt acele costuri care pot fi influenţate de acţiunile persoanelor cu responsabilităţi. Costurile controlabile şi necontrolabile au la baza clasificării nivelul managementului întreprinderii

Scanned with OKEN Scanner

De regulă se corelează cu centrele de responsabilitate din structura acestora (ex: consum de materii prime);

e2) costuri necontrolabile ies din incidența responsabilităților personalului întreprinderii și ca atare nu pot fi influențate de acțiunile acestuia (ex: chiria clădirii, salariul conducătorului, prestația unui centru nu poate fi controlată de către beneficiar)

Această clasificare a costurilor este particulară fiecărei întreprinderi care poate numai singură să judece costurile asupra cărora poate acționa sau nu; această grupare are și un caracter subiectiv, fiind corelată și cu factorul timp (controlabile pe termen scurt, necontrolabile pe termen lung).

f) în funcție de normalitate, costurile se clasifică în concordanță cu nivelul lor normal pentru un anumit volum al producției, în condițiile în care acest volum al activității este normal atins.

În consecință apar două categorii de costuri:

f1) costurile normale – vizează un anumit nivel normal al producție și se asimilează costurilor de producție;

f2) costurile anormale – nu pot fi incluse în costul normal al unui anumit nivel de producție (atins normal) ceea ce determină separarea de costul de producție și încărcarea directă a contului de rezultate.

g) după legătura cu capitalul sau cu veniturile costurile pot fi:

g1) costul capitalului când toate costurile legate de procurările de active au ca efect creșterea capacității afacerii și implicit a câștigurilor. Costul se angajează o dată, dar câștigurile sunt etalate în timp.

g2) costul veniturilor este generat de costurile necesare menținerii nivelului veniturilor: capacității de generarea a acestora.

h) criteriul timp generează două categorii de costuri:

h1) costuri istorice - sunt acele costuri implicate într-o producție fabricată, evaluată la costuri istorice într-o producție fabricată, evaluată la costuri istorice și care nu pot fi folosite în scopul controlului.

Caracteristicile unui cost istoric sunt: se bazează pe fapte înregistrate, poate fi verificat și este obiectiv, în mare parte.

h2) costuri prestabilite – sunt costuri estimate, calculate înainte de procesul de producție, pe baza previziunilor perioadei și a factorilor care influențează aceste costuri. Un cost prestabilit devine cost standard, folosit de manageri pentru fixarea responsabilităților și justificarea deciziilor.

Scanned with OKEN Scanner

i) în funcție de previziune și control ca funcții ale managementului, costurilor pot fi:

i1) costuri bugetate.

Bugetul reprezintă o estimare a cheltuielilor diferitelor faze ale unei activități: producție, administrație, vânzare, cercetare-dezvoltare, pentru o perioadă viitoare ca o expresie a atingerii unui scop managerial.

O întreprindere întocmește o mulțime de bugete corelate între ele pentru atingerea unui obiectiv comun.

i2) costuri standard – reprezintă acele costuri previzionate pentru o producție predeterminată.

j) pentru a asigura deciziile manageriale costurile pot fi clasificate în:

j1) cost marginal al unității suplimentare de produs, corespunzător costurilor variabile;

j2) cost diferențial, reprezintă costul generat de schimbările în nivelul de activitate sau volumul producției; este un concept mai larg decât costul marginal pentru că se referă la orice schimbare în costul total al activității, cuprinzând atât creșterile de cost, cât și micșorările de cost între alternative. Acesta poate fi atât fix, cât și variabil.

Exemplu. Managerul Departamentului de Marketing al Sc"X" propune schimbarea politicii de vânzare, de la distribuția prin intermediul comercianților (vânzare indirectă) la distribuția prin magazinele proprii (vânzare directă) pentru 500 kg. mezeluri.

Costurile vânzării indirecte sunt comparate cu costurile vânzării directe după cum urmează:

Elemente	Vânzare indirectă	Vânzare directă	Costuri diferențiale
Cost al produsului	5,50	5,50	0
Publicitate	2,0	1,50	(0,50)
Comisioane	0,05	0,10	0,05
Amortizare depozite	0,25	0,30	0,05
Alte cheltuieli	0,60	0,60	0
Total cost	8,40	7,0	(0,40)

Observăm diferențele favorabile (micșorări de cost) și nefavorabile (creșteri de cost) între cele două alternative și pe total un cost diferențial de 400 lei pentru politica de vânzare directă.

j3) cost de oportunitate al unei decizii este diferența între marja generată de un plan de acțiune și marja superioară generată de un plan de acțiune mai bun.

Scanned with OKEN Scanner

Renunțând la o alternativă, elementele pozitive ale alternativei respinse devin cost de oportunitate al alternativei selectate.

Exemplu. La SC „X" se propune investirea a 1.000 mii lei în achiziționarea unei clădiri care va fi folosită în viitoarea expansiune a întreprinderii, decât să fie investită în clădire, această sumă ar putea fi investită în automatizarea liniilor de producție. Dacă această clădire este achiziționată, profitul care ar putea fi obținut dacă s-ar alege varianta investiției în automatizarea liniilor de producție, devine cost de oportunitate.

j4) costuri indiferente sunt costuri moștenite din trecut care nu au nici un impact asupra deciziilor, deoarece rămân neschimbate chiar dacă au legătură cu viitorul prin prisma acțiunii la care se referă.

j5) costuri pertinente sunt costuri viitoare care pot fi modificate în funcție de planul de acțiune reținut.

j6) costuri ascunse sunt costuri suportate din rezultate, fără a fi izolate ca atare, deci nu sunt raportate la fenomenul generator, de exemplu: costul scăderii de calitate are drept consecință majorarea costului de returnare a pieselor defecte sau majorarea cheltuielilor de control.

Clasificarea costurilor permite evidențierea diferitelor categorii de costuri utilizate în scopuri diferite și în special de managementul întreprinderii.

În concluzie, înțelegere concretă a structurii costurilor unei întreprinderi cu activitate de producție oferă vedere de ansamblu, care poate fi extrem de utilă în înțelegerea structurii costurilor celorlalte tipuri de întreprinderi:

A) Costul de producție și costul non-producție

a) Costul de producție

Costurile de producție sunt afectate de tipul întreprinderii și de natura activității acesteia. Producția implică transformarea materiilor prime, materialelor etc., în produse finite, utilizând factorii de producție.

Clasificarea cea mai frecventă utilizată încadrează cheltuielile de producție în una din următoarele trei categorii:

cheltuieli directe privind materiile prime, denumite costuri materiale directe,

cheltuieli directe privind forța de muncă, denumite costuri salariale directe;

- cheltuieli generale de producție, cheltuieli comune, denumite cheltuieli indirecte de producție.

b) Costul non - producție

Scanned with OKEN Scanner

Costurile în afara producţiei sunt formate, în general din două elemente:

- costurile de desfacere;denumite şi costurile de distribuţie sau costurile vânzării, includ costurile efectuate cu ocazia promovării produsului finit pe piaţă (de exemplu: publicitatea, livrarea, transportul, depozitarea). Toate tipurile de întreprinderi au costuri de vânzare.
- costurile administrative, includ costurile managementului, care nu sunt asociate producţiei şi nici vânzării; de exemplu: salariile personalului executiv, funcţionarilor, personalului juridic, serviciului contabil). Toate tipurile de întreprinderi au costuri administrative.

Exemplu: O societate comercială produce ciocolată pentru un număr mare de distribuitori. Aceasta prelucrează materia primă. Pentru fabricarea unei unităţi de produs se înregistrează următoarele elemente:

Materiale directe	0,20 lei
Salarii directe	0,60 lei
Costuri indirecte de producţie	0,10 lei
Costul de producţie	0,90 lei

din care: - materiale indirecte
- salariile indirecte
- chirie utilaje
- utilităţi
- amortizarea
- taxa de proprietate

Societatea comercială „X" a primit o comandă de 1.000 buc. ciocolată. Managementul trebuie să decidă dacă această comandă poate fi onorată în condiţii de performanţă. Pentru fiecare unitate de produs finit este necesar un cost de desfacere de 0,25 lei/buc, care include publicitatea, comisioane pentru vânzări, transport.

La departamentul administrativ al SC „X", se înregistrează un cost administrativ în valoare de 0,10 lei/buc, incluzând chiria pentru imobil, taxe, încălzire, iluminat, salarii ale personalului administrativ şi elemente asociate acestora.

B) Cost al produsului şi cost al perioadei

Existenţa inventarului, respectiv, a intervalului de timp între a produce, a cumpăra, a vinde, determină, pe lângă gruparea categoriile: cost de producţie şi cost non – producţie, clasificarea acestora în:

b1) cost al produsului;

Scanned with OKEN Scanner

b2) cost al perioadei.

Costul produsului reprezintă costul asociat fabricării sau achiziționării bunurilor. El este ataşat obiectului de cost până în momentul vânzării.

b2) Pentru produsele fabricate, costul produsului cuprinde costurile materiale directe, costurile salariale directe şi costurile indirecte de producţie, ele trei componente ale costului de producţie. Aceste cheltuieli sunt generate în procesul de producţie şi pot fi inventariate, evidenţiate în conturile de stocuri. Ele trec prin fazele de materii prime, produse în curs de fabricaţie şi produse finite, înainte de a deveni componente ale costului bunurilor vândute.

Pentru bunurile achiziţionate pentru revânzare fără a le schimba forma lor de bază, singurul cost al produsului este costul de achiziţie.

Costul produsului este format din:

- costurile materiale;
- costurile salariale;
- costurile indirecte de producţie.

b1) Cost al perioadei – nu este legat direct de achiziţionarea şi fabricarea bunurilor.

Costurile perioadei reprezintă costurile care au recunoscute ca fiind cheltuieli în perioada curentă şi nu au fost incluse în costurile bunurilor fabricate sau achiziţionate;de ex: publicitatea, salariile personalului administrativ, comisioanele pentru vânzări, chiriile pentru birouri.

Costurile de desfacere şi costurile administrative sunt considerate costuri ale perioadei.

C) Costul subactivităţii - este costul ataşat fluctuaţiei nivelului real de activitate în raport cu nivelul normal de activitate. El corespunde neutilizării capacităţii de activitate, nu se include în costul obiectului de cos, ci afectează direct rezultatul exerciţiului.

D) Costul complet – este costul care încorporează toate consumurile generate de obţinerea şi desfacerea unui obiect de cost (costul de producţie plus costul de vânzare plus costul administrativ).

Exemplu. La SC „X" se calculează costul complet al produsului ciocolată:

Costul complet = 1,25 lei/buc.
Costul de producţie = 0,90 lei/buc.
Costul de desfacere = 0,25 lei/buc.
Costul administrativ = 0,10 lei/buc.

Scanned with OKEN Scanner

Costul parțial reprezintă costul care încorporează numai o parte din consumurile generate de obținerea și desfacerea unui produs, de exemplu, numai costurile variabile nu și cele fixe sau numai costurile directe nu și cele indirecte.

9.3. Sistemul contabil de înregistrare a costurilor

Sistemul contabil aplicabil fiecărei întreprinderi depinde de obiectivele stabilite și de cerința de informații a managementului.

În general se practică două sisteme de contabilitate:

- un sistem integrat;
- un sistem contabil neintegrat autonom.

9.3.1. Sistemul contabil integrat de înregistrare a costurilor

Sistemul integrat operează cu o singură serie de conturi prin care se răspunde atât nevoii informaționale generale cât și de calcul a costurilor.

Înregistrările contabile referitoare la costuri sunt integrate cu cele ale contabilității financiare; conturile de cheltuieli și venituri se soldează pe măsură ce informațiile se epuizează pentru a determina costuri și rezultate.

Tranzacții referitoare la materiale, salarii și costuri indirecte se înregistrează în conturi similare naturii elementelor evidențiate.

Caracteristici:

- costurile directe se înregistrează în contul Producția în curs;
- costurile indirecte de fabricație și în afara producției se evidențiază pe parcursul perioadei în debitul conturilor Cheltuieli indirecte de fabricație, Cheltuieli indirecte de administrație și Cheltuieli indirecte de desfacere. La sfârșitul lunii aceste conturi se creditează la absorbția costurilor indirecte în costurile de producție sau complet eventualele solduri debitoare sau creditoare generate de calculul sumelor de absorbit în costuri pe baza bugetului, reprezintă diferențe din imputare, virate direct asupra contului Profit și pierdere.

Costul de producție îl evidențiază contul Producția în curs care se debitează cu cheltuielile directe după natură și cu costuri indirecte de fabricație transferate de la contul Cheltuieli indirecte de fabricație.

Costul complet se calculează cu ajutorul contului Cost vânzări care se debitează cu costul de producție al produselor vândute și cu costul în afara producției. Contul se creditează la virarea costului în contul de Profit și pierdere pentru calculul rezultatului.

Scanned with OKEN Scanner

Profitul financiar se va calcula din profitul costurilor ajustat cu costurile şi veniturile rămase neintegrate în calculul costurilor şi rezultatelor.

9.3.2. Sistemul contabil neintegrat, autonom de înregistrare a cheltuielilor

Un sistem neintegrat presupune existenţa a două sisteme contabile: unul al contabilităţii financiare şi al doilea al contabilităţii costurilor. Baza de date este comună, cheltuielile din contabilitatea financiară fiind clasificate în contabilitatea costurilor pe funcţii. Fiecare sistem contabil are conturi specifice prin care îşi asigură obţinerea informaţiilor necesare scopului propus.

Sistemul neintegrat este propriu României şi altor ţări europene. În general anglo-saxonii utilizează sistemul integrat.

Conturile de bază ale calculaţiei costurilor, reunite în clasa 9 din PCG sunt împărţite în trei grupe:

- Grupa 90 Decontări interne;
- Grupa 92 Conturi de calculaţie;
- Grupa 93 Costul producţiei.

1) Grupa 90 Decontări interne include conturile de legătură între contabilitatea financiară şi contabilitatea costurilor:

901 Decontări interne privind cheltuielile;

902 Decontări interne privind producţia obţinută;

903 Decontări interne privind diferenţele de preţ.

2) Grupa 92 Conturi de calculaţie cuprinde conturile de bază prin care se asigură gruparea cheltuielilor pe destinaţii în scopul calculării diverselor categorii de costuri:

921 Cheltuielile activităţii de bază;

922 Cheltuielile activităţii auxiliare;

923 Cheltuielile indirecte de producţie;

924 Cheltuielile generale de administraţie;

925 Cheltuielile de desfacere.

Conturile se dezvoltă analitic pe produse, lucrări, servicii, comenzi, faze (921) şi pe secţii sau centre (922, 923).

3) Grupa 93 Costul producţiei reuneşte conturi de stocuri de produse finite şi în curs de execuţie:

931 Costul producţiei obţinute;

933 Costul producţiei în curs de execuţie.

Scanned with OKEN Scanner

1.1. Contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile" este un cont sintetic operațional, de gradul I, care are prin corespondențele care i s-au atribuit, roluri și funcții contabile distincte și anume ține evidența decontărilor interne privind cheltuielile activității de bază și auxiliare, cheltuielile comune ale secției, cheltuielile generale ale unității, precum și cheltuielile de desfacere.

Este un cont bifuncțional și joacă rolul unui cont oglindă, în creditul său preluându-se cheltuielile încorporabile din contabilitatea financiară, pe destinațiile acestora, în corespondență cu debitul conturilor de calculație.

Contul 901 se debitează la sfârșitul lunii prin preluarea costului prestabilit al produselor fabricate, lucrărilor executate sau serviciilor prestate, în corespondență cu:

- creditul contului 931 Costul producției obținute;
- și cu diferențele de preț dintre costul prestabilit și cel efectiv, prin creditul contului 903 Decontări interne privind diferențele de preț.

Soldul creditor reprezintă costul producției neterminate; se închide prin corespondență cu creditul contului 902 Decontări interne privind producția obținută.

1.2. Contul 902 „Decontări interne privind producția obținută" este un cont sintetic de gradul, care se poate dezvolta în analitice până la nivel de obiect de evidență și calcul al costului, respectiv pe fiecare produs, lucrare sau serviciu.

Contul 902 ține evidența decontărilor interne privind costul producției obținute în cursul lunii, la preț de înregistrare (cost prestabilit). Acest cont detaliat în analitice deschise pe fiecare produs fabricat, lucrare sau serviciu prestat, joacă rolul unui „cont de rezultate al contabilității de gestiune", în care informația contabilă este structurată potrivit următoarelor corespondențe contabile:

În cursul lunii, contul 902 se creditează cu prețul de înregistrare (costul prestabilit) al producției finite obținute.

La sfârșitul lunii, contul 902 Decontări interne privind producția obținută se debitează cu costurile efective ale producției obținute.

În urma acestor înregistrări, soldul contului 902 Decontări privind producția obținută reprezintă diferențele dintre prețurile de înregistrare (costurile prestabilite) și costurile efective ale produselor fabricate, lucrărilor executate sau serviciilor prestate, cu care se debitează.

Această filieră de înregistrări contabile conduce la soldarea contului 902 la finele fiecărei perioade de gestiune, de obicei luna calendaristică.

Majoritatea întreprinderilor au în gestiune la sfârșitul lunii, în diferite faze de prelucrare piese, subansamble, sau alte elemente cunoscute sub denumirea generică de „producție în curs de execuție"; aceste elemente evaluate prin metoda

Scanned with OKEN Scanner

contabilă sau prin inventariere la costul lor efectiv sunt evidențiate la sfârșitul lunii în debitul contului 933 „Costul producției în curs de execuție".

Preluarea la administrația generală a producției în curs de execuție se face doar scriptic, fizic aceasta continuă să facă obiectul exploatării în secțiile de producție.

Pentru a marca trecerea scriptică a producției în curs de execuție de la gestiunea internă la gestiunea generală se debitează contul 902 prin creditul contului 933, cu costurile efective ale producției în curs de execuție.

În acest caz, contul 902 va prezenta la sfârșitul lunii sold debitor care reflectă valoarea producției în curs de execuție predată scriptic în vederea înregistrării la sfârșitul execuției în contabilitatea financiară.

La începutul lunii următoare, prin destocarea producției în curs de execuție și reluarea ei la gestiunea internă, costul efectiv al acestei producții este readus în debitul contului 933 în corespondență cu creditul contului 902.

1.3. Contul 903 „Decontări interne privind diferențele de preț" este un cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în analitic, oferind largi posibilități de analiză a diferențelor de preț până la nivel de element de cheltuială a fiecărui obiect de evidență și calcul al costului.

Este un „cont de transfer" a diferențelor dintre prețurile de înregistrare (costurile prestabilite) și costurile efective ale producției finite obținute între contul 902 și contul 901; se utilizează la sfârșitul perioadei de gestiune, atunci când se cunoaște costul efectiv și se pot determina diferențele de preț.

Funcționează potrivit următoarelor formule contabile:

- se debitează cu diferențele dintre costul efectiv și cel prestabilit al produsului obținut, astfel:
- se creditează concomitent cu aceleași diferențe, prin formula contabilă:

2. Grupa 92 – conturile de calculație

2.1. Contul 921 „Cheltuielile activității de bază" este un cont sintetic de gradul I, care se poate detalia în conturile operaționale de gradul II pe fiecare element de cheltuială prevăzută în antecalculație prevăzută în antecalculație sau pe fiecare articol de calculație.

În analitic, contul se poate dezvolta pe zone sau pe sectoare de cheltuieli, dar și pe obiecte de evidență și calcul al costului producției ce formează activitatea de bază a întreprinderii; este un cont de activ, la fel ca toate conturile grupei 92.

În debit înregistrează:

- în cursul lunii, cheltuielile directe cu materiile prime, manopera directă, alte cheltuieli directe;

Scanned with OKEN Scanner

- la sfârșitul lunii, cu cheltuielile indirecte de producție, cheltuielile generale de administrație, precum și cu cheltuielile de distribuție repartizate asupra producției de bază, prin creditul conturilor 923, 924 și 925.

Astfel, la sfârșitul lunii, rulajul debitor al contului 921 exprimă costul efectiv al producției de bază.

Se creditează la sfârșitul lunii cu:

- cheltuielile efective ale producției finite obținute în cursul lunii;
- cheltuielile efective aferente producției neterminate, potrivit formulei contabile:

Rulajul creditor al contului 921 exprimă cheltuielile efective generate de producția finită și de cea neterminată în luna respectivă; la sfârșitul lunii, contul se soldează.

2.2. Contul 922 „Cheltuielile activității auxiliare" se utilizează pentru înregistrarea, urmărirea și controlul cheltuielilor directe ale sectoarelor auxiliare ale întreprinderii.

Contul este sintetic de gradul I, dar se dezvoltă în conturi operaționale de gradul II, pe fiecare element de cheltuială prevăzută în antecalculație sau pe articole de calculație.

Contul se dezvoltă în analitic pe fiecare sector auxiliar organizat în întreprindere; în cadrul sectoarelor cu producție omogenă poate fi utilizat câte un singur cont analitic pentru înregistrarea globală atât a cheltuielilor directe, cât și a celor indirecte, iar în cazul producției auxiliare neomogene trebuie să se deschidă conturi analitice pentru cheltuielile directe ale fiecărui produs, lucrare sau serviciu produse în aceste sectoare auxiliare.

Se debitează, în cursul lunii, cu cheltuielile generate de activitățile auxiliare, preluate din contabilitatea financiară

Se debitează și cu valoarea prestațiilor reciproce primite de la alte sectoare auxiliare.

Se creditează cu valoarea prestațiilor furnizate altor sectoare auxiliare; tot pe credit se mai înregistrează și cheltuielile decontate pentru prestațiile executate secțiilor de bază, prestațiile furnizate sectorului administrativ sau, chiar terților.

Soldul, rezultat după aceste operațiuni, reprezintă cheltuielile pentru lucrările și serviciile neterminate, care sunt trecute asupra debitului contului 933, și astfel contul 922 se soldează.

2.3. Contul 923 „Cheltuielile indirecte de producție", 924 „Cheltuielile generale de administrație" și 925 „Cheltuielile de desfacere" sunt conturi de colectare și repartizare.

Scanned with OKEN Scanner

Ele sunt tot conturi sintetice de gradul I, care se pot detalia pe conturi operaţionale de gradul II, aferente fiecărui element de cheltuială prevăzută în buget sau pe fiecare articol de calculaţie.

Cele trei conturi se utilizează pentru înregistrarea, urmărirea şi controlul bugetelor de cheltuieli indirecte, de cheltuieli de administraţie, respectiv cheltuieli desfacere.

Ele se debitează în cursul lunii, cu cheltuielile aferente fiecăruia, preluate din contabilitatea financiară şi cu cheltuielile decontate de sectoarele auxiliare.

Se creditează cu cheltuielile cu cheltuielile repartizate asupra costurilor produselor şi lucrărilor din activitatea de bază. În urma repartiţiei, aceste conturi se soldează.

3. Grupa 93 - contabilitatea costului produsului

Grupa 93 conţine două conturi şi anume:

931 – Costul producţiei obţinute;

933 - Costul producţiei neterminate.

3.1 Contul 931 Costul producţiei obţinute este un cont sintetic de gradul I, care trebuie detaliat în analitic corespunzător contului 902, cu alte cuvinte, contul 931 trebuie dezvoltat în analitic pe fiecare produs, lucrare sau serviciu obţinut de întreprindere, atât pentru producţia de bază, cât şi pentru cea auxiliară. Este tot un cont de transfer al preţului de înregistrare între contul 902 şi contul 901.

Se debitează, în cursul lunii, pe măsura obţinerii produselor finite, la costul prestabilit al acesteia.

Se creditează la sfârşitul perioadei de gestiune, (luna calendaristică) cu aceeaşi sumă:

3.2. Contul 933 Costul producţiei în curs de execuţie, este un cont sintetic e gradul I, suportă aceeaşi dezvoltare în analitic, ca şi contul 931 Costul producţiei obţinute.

Se utilizează numai la sfârşitul perioadelor de gestiune pentru a separa cheltuielile efective ale producţiei neterminate,

Contul se debitează cu cheltuielile efective, directe şi indirecte aferente producţiei neterminate.

Se creditează, la sfârşitul perioadei de gestiune, cu costul efectiv al producţiei în curs de execuţie, predată scriptic pentru înregistrare la contabilitatea financiară.

La sfârşitul fiecărei luni, contul 933 se soldează; la începutul lunii următoare, prin destocarea producţiei în curs de execuţie din gestiunea administraţiei

Scanned with OKEN Scanner

generale şi reluarea ei la gestiunile interne, costul efectiv al acestei producţii este readus în contul 933, debitându-l în corespondenţă cu creditul contului 902.

Costul producţiei în curs de execuţie din exerciţiul precedent reluat în contul 933 poate fi soluţionat în două moduri:

- fie prin transferarea imediată - concomitent – asupra conturilor de calculaţie 921 şi 922 din care provin, prin creditarea contului 933, în corespondenţă cu debitul conturilor 921 şi 922;
- fie prin menţinerea costurilor producţiei în curs de execuţie în soldul contului 933, urmând ca la sfârşitul perioadei de gestiune să se înregistreze variaţia costurilor producţiei în curs, calculată ca diferenţă între nivelele acestora, de la , sfârşitul şi, respectiv de la începutul perioadei.

În concluzie, ambele moduri de soluţionare dau acelaşi rezultat, prima variantă redă mai fidel procesul real, ştiind că producţia în curs este în continuă mişcare şi transformare concretizându-se pe parcurs în producţie finită, deci nu se comportă static, ca doar la sfârşitul exerciţiului să sufere o modificare. În schimb, cea de-a doua modalitate simplifică înregistrările contabile.

Prezentăm în continuare un model al filierei înregistrărilor contabile în conturile clasei 9, pentru o producţie omogenă.

9.4. Structurile şi factorii organizării calculaţiei

9.4.1. Structurile şi formele de organizare a calculaţiei

Organizarea contabilităţii de gestiune include totalitatea principiilor, procedurilor, metodelor, respectiv a activităţilor desfăşurate pentru realizarea obiectivelor contabilităţi de gestiune.

În funcţie de obiectivele fundamentale ale contabilităţii de gestiune se disting ca structuri ale organizării acesteia:

- organizarea determinării costurilor de producţie ale produselor, lucrărilor şi serviciilor executate;
- organizarea determinării rezultatelor şi a rentabilităţii;
- organizarea bugetării activităţii;
- organizarea controlului de gestiune.

Pentru a evidenţia elementele caracteristice fiecărei structuri se impune a fi luaţi în considerare factorii care influenţează organizarea contabilităţii de gestiune. Organizarea contabilităţii de gestiune este în strânsă dependenţă de o serie de factori, cum sunt: specificul procesului tehnologic, tipul şi organizarea producţiei,

Scanned with OKEN Scanner

mărimea întreprinderii, structura organizatorică a întreprinderii, metodele şi tehnicile de management., etc.

Principalii factori ai organizării calculaţiei costurilor au fost sintetizaţi astfel[28]:

Factorii	Ce determină
1. Specificul procesului tehnologic	1.1. Forma de calculaţie 1.2. Precizare obiectului calculaţiei, 1.3. Precizarea unităţii de calcul 1.4. Precizarea perioadei şi momentului calculaţiei 1.5. Numărul şi felul documentelor
2.Organizarea procesului de producţie	2.1. Organizarea culegerii datelor necesare fundamentării calculaţiei costurilor 2.2. Adoptarea metodei de calcul.
3. Mărimea întreprinderii	3.1. Alegerea formei de organizare a calculaţiei (centralizată, descentralizată) 3.2. Circuitul documentelor.
4.Structura organizatorică a întreprinderii	4.1. Numărul locurilor de cost şi al calculaţiilor de costuri 4.2. Ordinea de efectuare a calculaţiei costurilor
5. Gradul de concentrare şi specializare	5.1. Numărul elementelor de calcul 5.2. Reorganizarea elementelor de calcul ca urmare a modificării nomenclaturii fabricaţiei
6. Gradul de integrare	6.1. Alegerea metodelor şi variantelor de calculaţie adecvate. 6.2. Numărul documentelor primare (în sensul reducerii) şi simplificarea lor. 6.3. Micşorarea calculelor intermediare.
7.Caracterul procesului de producţie	7.1. Momentul calculaţiei 7.2. Modul de tratare a unor cheltuieli şi consumuri.

Organizarea contabilităţii de gestiune se află în concordanţă cu o serie de factorii[29]:

A) În privinţa organelor care execută lucrările de calculaţie se pot întâlni următoarele modalităţi:

a) separarea activităţii de calculaţie a costurilor de cea care vizează analiza şi fundamentarea deciziilor privind activitatea viitoare, calculaţia efectivă poate fi efectuată fie în cadru unui compartiment distinct subordonat directorului economic, fie al unui compartiment financiar contabil.

b) concentrarea lucrărilor de calculaţie într-un singur compartiment funcţional.

---

[28] Cristea H., Contabilitate şi calculaţiile în conducerea întreprinderii, Editura Mirton, Timişoara, 1997

[29] M. Epuran, V.Băbăiţă, C.Grosu, Contabilitate şi control de gestiune, Editura Economică, Bucureşti, 1999, pag.91-97

Scanned with OKEN Scanner

B) Tipologia calculațiilor privind costurile de producție

Calculațiile costurilor ca un sistem de calcule științifice fundamentate în vederea determinării înainte și după terminarea procesului de producție, a costului unitar al unui produs, obiect de construcții, lucrare executată și a întregii producții a întreprinderii, prezintă o importanță deosebită datorită implicațiilor costului asupra rezultatelor întreprinderii.

Calculațiilor costurilor utilizate de agenții economici se deosebesc după criterii care le diferențiază:

1) În funcție de momentul efectuării calculației, aceasta se poate organiza sub forma antecalculației și postcalculației.

1.1. Antecalculația este elaborată înaintea fabricării producției la care se referă; ea poate avea două forme: calculație de plan (previzională) și calculația de proiect sau deviz.

1.2. Calculația efectivă sau postcalculația se utilizează în vederea determinării pe articole de calculație al costului efectiv al produselor, semifabricatelor au produselor executate. Spre deosebire de antecalculație care reflectă costurile necesare fabricării unui anumit produs, postcalculația întocmită pe baza datelor din conturi include costurile efectuate cu fabricare produsului respectiv. Ea permite urmărirea cheltuielilor efective comparativ cu cele planificate și stabilirea abaterilor.

2. În funcție de purtătorul în raport de care se stabilesc costurile, în antecalculații și postcalculații putem avea calculații pe unitatea de produs (grupe de produse) sau pentru întreaga producție marfă și globală.

3. După periodicitatea calculației distingem:

3.1. calculații periodice, se efectuează cu regularitate la perioade precise (lunar, trimestrial, anual).În această categorie se includ calculația de plan, normativă, pe faze, standard.

3.2. calculații neperiodice, se efectuează la perioade inegale de timp în funcție de durate ciclului de fabricație sa de anumite momente: calculațiile pe comenzi, de proiect și calculațiile pe baza cărora se fundamentează prețurile la produsele noi.

4. După structura costului, calculațiile se divid în calculații pe elemente primare, pe articole de calculație sau în dublă structură.

5. În funcție de modul de formare a costurilor distingem calculații pe feluri de costuri, pe locuri generatoare de costuri și pe purtători de costuri.

6. În funcție de particularitățile procesului tehnologic (producția individuală, de serie, de masă) se deosebesc calculația globală, pe comenzi și pe faze.

C) Tehnologia producției ca ansamblu al operațiilor succesive, respectiv al fazelor de prelucrarea a materiei prime până la obținerea produsului finit, influențează

Scanned with OKEN Scanner

organizarea contabilității de gestiune prin numărul și nomenclatura documentelor privind pregătirea fabricației, urmărirea acesteia; determină ordinea de prioritate în care se efectuează elaborarea bugetelor și calculațiile privind costul pe produs.

D) Tipul de producție și modul de organizare a acesteia concretizat în nomenclatura și volumul producției fabricate (producție de masă, de serie și individuală) implică utilizarea unei anumite metode de calculație, influențând purtătorii de costuri, elaborarea, urmărirea și controlul bugetelor de cheltuieli.

Tipurile de producție sunt:

- Producția individuală constă din fabricarea cu aceeași tehnologie și în aceleași condiții a unui produs unicat sau a unui număr restrâns de unicate;
- Producția de serie fabrică loturi de produse după o anumită rețetă sau tehnologie cu schimbarea periodică a procesului tehnologic;
- Producția de masă se fabrică pe perioade lungi și în cantități mari un produs sau mai multe produse cu aceleași rețete, tehnologii și utilaje.

Tipul diferit al producției și modul de organizare a ei influențează metoda de calculație a costurilor folosite; în întreprinderile cu producție individuală sau de serie mică, unde producția se execută pe comenzi se aplică metoda pe comenzi (purtătorul de costuri se identifică cu produsul, grupele de produse sau cu comanda); în întreprinderile cu proces tehnologic omogen sau care se desfășoară pe stadii succesive de prelucrare, se aplică metoda de calculație pe faze, iar în întreprinderile cu producție de masă, unde se fabrică un singur produs principal, metoda globală; în producția de serie, se poate utiliza metoda de calculație pe faze, pe comenzi.

E) Mărimea întreprinderii influențează alegerea principiilor generale de organizare și executare a lucrărilor de calculație și de elaborare a bugetelor în sensul organizării sub formă centralizată sau descentralizată a lor.

F) Structura organizatorică a întreprinderii reprezentată prin structura de producție și concepție (secții, ateliere, fabrici) ș structura funcțională (birouri, servicii) formează cadrul pe care se realizează organizarea și funcționarea calculației costurilor și bugetarea acestora.

G) Metode și tehnici de management adoptate determină opțiunea pentru o metodă de calculație de tip clasic (globală, pe faze, comenzi) care necesită două rânduri de calculații: antecalculația și postcalculația stabilindu-se posterior abaterile de costuri sau se optează pentru o metodă de calculație previzională (costurile normate sau standard) care să asigure creșterea operativității informațiilor și controlul operativ al costurilor. De asemenea, se poate opta pentru o metodă de tipul costului total (full costing) sau a uneia de tipul costului parțial (direct costing).

Scanned with OKEN Scanner

H) Cadrul de concentrare, profilare şi specializare are implicaţii în organizarea contabilităţii de gestiune ca urmare a proceselor tehnologice diferite de la o întreprindere industrială dintr-o ramură sau alta, construcţii, întreprindere agricolă, de transport, de comerţ şi turism, influenţând numărul elementelor care trebuie programate şi urmărite pe parcursul procesului de fabricaţie, prin volumul de calcule de executat şi de organizare a lucrărilor de bugetare şi calculaţie datorită modificării nomenclatorului de produse sau lucrări executate.

I) Gradul de integrare a întreprinderii legat de concentrarea şi specializarea producţiei este un alt factor ce influenţează organizarea calculaţiei costurilor.

J) Rigurozitatea delimitării cheltuielilor în cheltuieli ale produsului şi cheltuieli ale perioadei, precum şi separarea costului subactivităţii influenţează corespondenţa conturilor utilizate.

Cheltuielile generale de administraţie sunt în general excluse din costul de producţie fiind considerat cheltuieli ale perioadei şi ca atare nu se repartizează asupra contului 921 pe analiticele lui, ci asupra contului 902.

3.2. Forme de organizare a calculaţiei - sunt impuse de specificul producţiei.

Organizarea calculaţiei se poate face fie pe baza unei metode de calculaţie consacrate, fie utilizând combinaţii de metode: metoda pe faze, metoda globală, etc.

Aspectul formal al calculaţiei se realizează prin:

- calculaţia pe feluri de costuri;
- calculaţia pe locuri de costuri;
- calculaţia pe purtător de costuri.

Aspectul funcţional al calculaţiei se realizează prin:

- calculaţia de plan;
- calculaţia efectivă;
- calculul abaterilor.

Calculaţia pe feluri de costuri utilizează diferite criterii de clasificare a costurilor, cum ar fi:

a) După dependenţa costurilor faţă de volumul fizic al producţiei:
   - costuri fixe;
   - costuri variabile.

b) după modul de identificare a consumului de resurse pe produs:
   - costuri directe;
   - costuri indirecte.

Scanned with OKEN Scanner

c) după felul activității, după destinația costului:
- costuri ale producției de bază;
- costuri ale producției auxiliare;
- costuri cu funcționarea utilajelor;
- costuri ale administrației generale.

d) după natura consumurilor:
- costul materialelor;
- costul manoperei;

9.4.2. Principiile calculației costurilor și standardele etice ale contabilității de gestiune

Între principiile contabilității financiare și cele ale contabilității de gestiune trebuie să existe o convergență totală.

Principiile fundamentale ale evaluării și calculul costurilor și rezultatelor trebuie să fie aceleași.

Calculația costurilor are la bază anumite principii și anume:
- Determinarea obiectului calculației;
- Alegerea metodei de calculație;
- Organizarea calculației contabile în concordanță cu celelalte forme de calculație economică;
- Delimitarea pe feluri de activități a indicatorilor economico-financiari care fac obiectul calculației costurilor;
- Delimitarea în timp a datelor și informațiilor pe baza cărora se calculează costurile;
- Delimitarea în spațiu pe locuri (centre) de cheltuieli a datelor și informațiilor care stau la baza calculației costurilor.

Standardele etice ale contabililor de gestiune

Standardele de comportament etic pentru contabilii de gestiune adoptate de Institutul Contabililor de Gestiune la 1 iunie 1983 sunt:
- Competența;
- Confidențialitatea;
- Integritatea;
- Obiectivitatea.

1) Competența – se referă la înțelegerea și respectarea tuturor legilor, a regulamentelor și normelor tehnice care se referă la atribuțiile lor; prin urmare, rapoartele, analizele financiare și dările de seamă trebuie să reflecte toate informațiile

Scanned with OKEN Scanner

necesare, să respecte standardele curente de raportare și să menționeze clar concluziile.

2) Confidențialitatea - informațiile încredințate contabililor de gestiune se află în proprietatea societății și sunt considerate confidențiale. În majoritatea cazurilor rapoartele analizate au influență directă asupra profitabilității societății și ca atare scurgerea unor astfel de informații ar oferi concurenților un avantaj incorect.

3) Integritatea – are în vedere imparțialitatea contabilului de gestiune. Pentru a răspunde acestei cerințe el trebuie să evite orice conflict de interese efectiv sau potențial, precum și relațiile cu persoane fizice sau juridice care ar putea genera conflicte de interese. Rapoartele furnizate de contabilitatea de gestiune trebuie să fie exacte și reale, indiferent dacă rezultatele analizelor au un impact pozitiv sau negativ asupra întreprinderii.

Modificarea acestora astfel încât să fie îndeplinite anumite obiective sau să se depășească anumite estimări nu este considerată o acțiune etică.

4) Obiectivitatea - Contabilul de gestiune este responsabil pentru toate rapoartele financiare și pentru majoritatea celor nefinanciare furnizate managementului, care se va baza pe ele în procesul de luare a deciziilor privind activitatea de exploatare, dar și altor persoane din afară, respectiv investitorii, creditori, ofertanți, clienți.

9.5. Particularități privind calculația costurilor în comerț

9.5.1. Structuri de prețuri și documente specifice producției laboratoarelor

Spre deosebire de celelalte unități din sfera comerțului al căror obiect de activitate îl constituie circulația mărfurilor, laboratoarelor de cofetărie și patiserie le este specifică producția.

Pot exista laboratoare centrale, care vând produsele finite obținute întreprinderilor terțe, sau laboratoare care funcționează pe lângă cofetării și patiserii, dar au gestiune separată de acestea și le transferă produsele finite în vederea vânzării consumatorilor finali.

Laboratoarele centrale pot dispune de magazii de materii prime.

Structurile de prețuri specifice produselor de cofetărie și patiserie cuprind:

a) Prețul de cumpărare al materiilor prime cuprinse în produsul fabricat, denumit și „preț de materie primă". Acesta este un preț antecalculat pe fiecare fel de produs finit (sortiment de prăjitură sau produs de patiserie) pe baza normelor de consum ale materiilor prime prevăzute în rețeta de fabricație. Calculul prețului de materie primă se face, de regulă, pentru 100 bucăți.

Scanned with OKEN Scanner

De exemplu, pentru prăjitura „x", prețul de materie primă se recalculează astfel:

Nr. crt.	Felul materiei prime conform rețetei	Unitate de măsură	Norma de consum	P/V	Preț de materie primă al produsului finit
1.	Făină	Kg	5	2	10
2.	Unt	Kg	1	15	15
3.	Ouă	buc.	20	0,3	6
4.	Zahăr	Kg.	2	2	4
5.	Brânză de vaci	Kg.	2,5	5	12,5
				Total	47,5

Preț de materie primă unitar: 0,475 lei/bucata.

Prețurile de materie primă se recalculează ori de câte ori se produc modificări în structura sortimentelor de materii prime (de exemplu, se înlocuiește untul cu margarina), în normele de consum sau în cuantumul prețurilor de cumpărare.

b) Prețul de vânzare al laboratorului calculat prin adăugarea la prețul de materie primă, a marjei comerciale, proprie laboratorului.

c) Prețul de vânzare al produsului finit prin unități de desfacere (cofetării sau patiserii) și prețul de vânzare al produsului prin unități mixte (restaurante) sau alte unități de desfacere (bufete, ceainării etc.). Aceste prețuri se calculează adăugând la prețul de vânzare al laboratorului marja specifică unității prin care se vinde produsul. De remarcat faptul că aceste prețuri nu se deosebesc prin structură, ci doar prin mărimea lor.

Documentele specifice activității laboratorului de cofetărie și patiserie se diferențiază pe faze ale acestei activități: de aprovizionare cu materii prime, producție și desfacere.

Deoarece aprovizionarea cunoaște aceleași forme cu cele practicate de unitățile mixte și de desfacere, vom întâlni aceleași documente:

- Factura și Nota de recepție și constatare de diferențe pentru aprovizionarea pe răspunderea furnizorului, cu delegatul său sau cu delegatul laboratorului;
- Nota de predare-transfer-restituire la aprovizionarea prin intermediul depozitelor de repartizare;
- Borderoul de achiziții urmat de Nota de recepție pentru aprovizionarea de pe piața agroalimentară.

Materiile prime pot intra direct în laborator sau prin intermediul magaziilor de materii prime. În cel de-al doilea caz, aprovizionarea este urmată de eliberarea materiilor prime spre consum.

În faza de producție se înregistrează cheltuielile de fabricație ale laboratorului.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile cu materiile prime se înregistrează pe baza normelor de consum din rețetele de fabricație, corespunzător producției realizate. În acest scop se ponderează cantitatea de produse finite obținută, consemnată în notele de predare-transfer-restituire și Facturi cu prețul de materie primă antecalculat pentru fiecare produs (se consideră că laboratorul nu are producție neterminată sau stocată datorită gradului de perisabilitate ridicat al produselor de cofetărie și patiserie).

Revenind la exemplul dat, prețul de materie primă pentru prăjitura „x" este de 0,475 lei/buc.

Presupunând că laboratorul a obținut 1 bucăți prăjituri, rezultă consumul de materii prime conform normelor, în valoare de 4.750 lei (10.000 buc. X 0,475 lei).

Pornind de la ideea respectării normelor de consum ale materiilor prime conform rețetelor de fabricație, gestiunea laboratorului se descarcă cu suma reieșită din calcul.

Alte documente folosite în activitatea de producție propriu-zisă sunt: Statul de salarii, Bonurile de consum de materiale, Situația de calcul a amortizării mijloacelor fixe, Facturi pentru servicii prestate de terți etc.

În faza de desfacere a produselor finite apar documente corespunzătoare destinației produselor, și anume:

- Nota de predare-restituire pentru transferul produselor către unități proprii (cofetării, patiserii, bufete etc.);
- Facturi pentru vânzarea produselor către terți;
- Avize de însoțire pentru produsele transferate sectorului administrativ pentru protocol etc.

Pe baza documentelor primare menționate se întocmește „Centralizatorul produselor finite livrate de laborator". Acesta servește înregistrării consumului de materii prime în contabilitate. Particularitatea sa constă în faptul că produsele vândute sau transferate sunt evaluate la:

- preț de materie primă necesar înregistrării consumului de materii prime;

prețde vânzare al laboratorului la care se înregistrează venitul din vânzare;

- preț de vânzare al unității primitoare, la care se înregistrează intrarea mărfii în caz de transfer (dacă evaluarea mărfii se face pentru unitate la preț de vânzare).

În cadrul laboratorului, evidența operativă se realizează pe de o parte pentru materia primă, iar pe de altă parte pentru produsele finite planificate a se fabrica și realizate.

Cantitățile de produse planificate și fabricate se evidențiază cu ajutorul „Planului de producție al laboratorului". Se întocmește zilnic de gestionarul laboratorului

Scanned with OKEN Scanner

și cuprinde cantitatea de produse planificată, cantitatea fabricată și eventual cea rămasă în stoc.

Consumul de materii prime se urmărește operativ cu ajutorul „Centralizatorului de produse finite realizate", a „Situației comparative a consumurilor normale și efective".

Contabilitatea laboratoarelor de cofetărie și patiserie se organizează distinct, în funcție de statutul juridic al acestora. Astfel, pentru laboratoarele centrale, cu personalitate juridică, urmărirea gestiunii laboratorului se poate realiza cu ajutorul contabilității financiare. Dacă se dorește cunoașterea costului efectiv pe laborator (sortimente de prăjituri, bomboane, produse de patiserie etc.) se organizează contabilitatea de gestiune internă.

9.5.2. Contabilitatea financiară la laboratoarele de cofetărie și patiserie

Gestiunea laboratoarelor organizate pe lângă cofetării și patiserii se urmărește numai cu ajutorul contabilității analitice.

Înainte de a prezenta conturile folosite, este necesară argumentarea deciziilor în folosirea sau nefolosirea unor conturi. Astfel, este necesară utilizarea contului 301 „Materii prime", indiferent dacă laboratorul dispune sau nu de magazii pentru materii prime.

Pentru a reflecta stocul și mișcarea materiilor prime din gestiunea laboratorului, este necesară dezvoltarea sa analitică după metoda cantitativ-valorică, la preț de cumpărare, pe fiecare gestiune a laboratorului.

Alegerea prețului de cumpărare în înregistrarea materiilor prime se justifică prin necesitatea înregistrării cheltuielilor cu materiile prime pe baza normelor de consum, prin ponderarea cantității de produse finite obținută cu prețul de materie primă antecalculat (prețul de cumpărare al materiei prime conform rețetei de fabricație).

Deoarece utilizarea unor conturi are caracter formal, se poate renunța la folosirea lor. Astfel, contul 345 „Produse finite" nu reflectă, de regulă, gestiuni reale, produsele de cofetărie și patiserie fiind livrate direct din laborator, în stare proaspătă. De asemenea, contul „Venituri din producția stocată" nu-și justifică utilizarea tot din considerentul circulației rapide a produselor. Gradul sporit de perisabilitate nu permite stocarea lor.

Ca urmare, în contabilitatea financiară este necesară utilizarea, în principal, a următoarelor conturi: 301 „Materii prime", 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale", 601 „Cheltuieli cu materii prime", 701 „Venituri din vânzarea

Scanned with OKEN Scanner

produselor finite" şi conturile specifice înregistrării celorlalte cheltuieli (salarii, asigurări şi protecţie socială, servicii prestate de terţi etc.).

Contul 301 „Materii prime" este un cont de stocuri, cu funcţie contabilă de activ.

Se debitează cu intrările de materii prime la preţ de cumpărare. Se creditează cu preţul de cumpărare al materiilor prime incluse în cheltuielile exerciţiului. Soldul final debitor reflectă stocul de materii prime la preţ de înregistrare.

Contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale" este un cont de activ, rectificativ al valorii de înregistrare al materiilor prime.

În debit înregistrează diferenţele dintre costul de achiziţie şi preţul de cumpărare, aferente materiilor prime intrate în gestiune, iar în credit diferenţele aferente materiilor prime incluse în cheltuielile exerciţiului.

Soldul debitor reflectă diferenţele aferente materiilor prime aflate în stoc.

Contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime" înregistrează consumul normat de materii prime, aferent produselor finite fabricate.

Este un cont de activ şi se debitează în cursul perioadei cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime incluse în cheltuielile exerciţiului. La sfârşitul perioadei, se debitează cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime incluse în cheltuieli. Se creditează la închiderea exerciţiului cu repartizarea cheltuielilor cu materii prime asupra rezultatului financiar.

Contul 701 „Venituri din vânzarea produselor finite", cont de venituri cu funcţie de pasiv, se creditează cu preţul de vânzare al produselor finite vândute sau transferate altor unităţi. Se debitează, la închiderea exerciţiului cu transferul sumei totale a veniturilor din vânzare asupra rezultatului financiar.

Contabilitatea de gestiune internă la laboratoarele de cofetărie şi patiserie

În contabilitatea de gestiune internă se recomandă folosirea următoarelor conturi pentru controlul gestiunii laboratoarelor de cofetărie şi patiserie:

Contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile" ţine evidenţa decontărilor interne privind cheltuielile directe ale laboratorului (identificabile pe sortiment de produse: materiile prime), comune acestuia (salarii, asigurări sociale, protecţie socială, servicii prestate de terţi etc.) şi generale ale unităţii.

Se creditează în cursul şi la sfârşitul lunii cu cheltuielile ocazionate de procesul de producţie, prin debitul conturilor: 921 „Cheltuieli ale activităţii de bază", 923 „Cheltuieli comune ale laboratorului" şi 924 „Cheltuieli generale ale

Scanned with OKEN Scanner

unității". Se debitează la sfârșitul lunii prin creditul conturilor 931 „Costul producției obținute" și 903 „Decontări interne privind diferențele de preț".

Contul 902 „Decontări interne privind producția obținută" reflectă decontările interne privind producția obținută în cursul lunii, la preț de vânzare. Este un cont bifuncțional.

Se creditează în cursul lunii cu prețul de vânzare al producției obținute prin debitul contului 931, iar la sfârșitul lunii cu diferențele între prețul de vânzare și costul efectiv, aferente producției obținute, în roșu sau în negru prin debitul contului 903 „Diferențe de preț".

Se debitează la sfârșitul lunii cu costul efectiv al producției obținute prin creditul contului 921 „Cheltuieli ale activității de bază".

Contul 903 „Decontări interne privind diferențele de preț" înregistrează diferențele de preț calculate la sfârșitul lunii, între costul efectiv al producției obținute și preț de vânzare al acesteia. Se debitează la sfârșitul lunii prin creditul contului 902 „Decontări interne privind producția obținută" și se creditează prin debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile".

Conturile: 921 „Cheltuielile activității de bază", 923 „Cheltuieli comune secției" și 924 „Cheltuieli generale ale unității" sunt conturi de calculație.

Contul 921 „Cheltuielile activității de bază" se debitează în cursul lunii, prin creditul contului 901 pentru reflectarea cheltuielilor directe, iar la sfârșitul lunii, prin creditul conturilor 923 și 924 cu repartizarea cheltuielilor indirecte (comune laboratorului și generale ale unității).

$$RAI923, 924 = \frac{\text{Cheltuieli de repartizat (Debit cont 923 sau 924)}}{\text{Total bază de repartizare}}$$

Baza de repartizare o constituie materia primă pentru cheltuielile comune laboratorului și total cheltuieli directe pentru cheltuielile generale ale unității.

Coeficientul astfel calculat se înmulțește cu baza de repartizare parțială (corespunzătoare produsului).

Dacă laboratorul este organizat pe lângă o cofetărie și/sau patiserie se procedează mai întâi la repartizarea cheltuielilor generale ale întreprinderii pe fiecare sector de activitate, iar apoi a cheltuielilor comune laboratorului asupra producției sale de bază. În acest caz, repartizarea cheltuielilor generale se face folosind ca bază de repartizare salariile fiecărei unități (laborator, cofetărie, patiserie etc.), urmând repartizarea cheltuielilor comune pe baza materiilor prime.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 921 se creditează la sfârșitul lunii cu costul efectiv al produselor obținute prin debitul contului 902 „Decontări interne privind producția obținută".

Conturile 923 „Cheltuieli comune laboratorului" și 924 „Cheltuieli generale ale unității" reflectă cheltuielile indirecte ale laboratorului (care nu se identifică pe sortiment de produs) și respectiv pe cele ocazionate de administrarea și conducerea laboratorului sau a întregii întreprinderi. Se debitează în cursul lunii prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile" și se creditează la sfârșitul lunii cu repartizarea cheltuielilor reflectate asupra producției de bază prin debitul contului 921 „Cheltuielile activității de bază".

Contul 931 „Costul producției obținute" ține evidența produselor fabricate, destinate vânzării sau transferului către unitățile proprii. Se debitează, în cursul lunii, prin debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile".

I. În contabilitatea financiară

1. Aprovizionarea magaziei laboratorului de la un angrosist cu diverse materii prime (zahăr, unt, făină etc.) în valoare de 15.000 lei preț de cumpărare; TVA = 19%

%	=	401	17.850 lei
301			15.000 lei
Materii prime / analitic magazie			
4426			2.850 lei
TVA deductibilă			

2. Transfer de materie primă din magazia laboratorului în laborator în valoare de 12.000 lei

301	=	301	10.000 lei
Materii prime / analitic laborator		Materii prime / analitic magazie	

3. Aprovizionarea directă a laboratorului cu materii prime în sumă de 2.000 lei; TVA = 380 lei, cu plată imediată

%	=	5311	2.380 lei
		Casa în lei	
301			2.000 lei
Materii prime/ Analitic laborator			
4426			380 lei
TVA deductibilă			

4. Înregistrarea consumului de materii prime, presupunând că în cadrul laboratorului s-au obținut, conform Centralizatorului produselor livrate:

- prăjitura „X": 10.000 buc x 1 lei/buc = 10.000 lei
- prăjitura „Y": 6.000 buc x 1,5 lei/buc = 9.000 lei

Total = 19.000 lei

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime/analitic laborator	19.000 lei

5. Înregistrarea salariilor cuvenite personalului unității: 10.000 lei, CAS, ajutor de șomaj

a) Înregistrarea salariilor:

641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal – salarii datorate	10.000 lei

b) Înregistrarea contribuției la asigurările sociale:

6451 Contribuția unității la asigurările sociale	=	4311 Contribuția unității la asigurările sociale	2.450 lei

c) Înregistrarea contribuției la protecția socială (ajutorul de șomaj):

6452 Contribuția unității la pentru ajutorul de șomaj	=	4311 Contribuția unității la fondul de șomaj	350 lei

d) Înregistrarea contribuției la fondul de sănătate:

6453 Contribuția unității pentru asigurările sociale de sănătate	=	4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	700 lei

6. Înregistrarea consumului de materiale auxiliare în valoare de 100 lei:

6021 Cheltuieli cu materiale auxiliare	=	3021 Materiale	100 lei

7. Înregistrarea amortizării lunare a mijloacelor fixe în valoarea de 500 lei:

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere	=	281 Amortizări privind imobilizările corporale	500 lei

Scanned with OKEN Scanner

8. Înregistrarea facturilor de la terți pentru serviciile prestate de ei, în valoare de 500 lei:

62	=	401	500 lei
Cheltuieli cu alte servicii prestate de terți		Furnizori	

9. Vânzări de produse finite terților:

Nr. Crt.	Specificația	U / M	Cantitate	Pv/u	Valoare fără TVA	TVA
1.	Prăjitura „X"	Buc.	10.000	2	20.000	3.800
2.	Prăjitura „Y"	Buc.	6.000	2,5	15.000	2.850
		Total	35.000			6.650
		Total general				41.650 lei

4111	=	%	41.650 lei
Clienți		701	35.000 lei
		Venituri din vânzarea produselor finite	
		4427	6.650 lei
		TVA colectată	

10. Transferul veniturilor la închiderea exercițiului asupra rezultatului financiar:

701	=	121	35.000 lei
Venituri din vânzarea produselor finite		Profit și pierdere	

11. Repartizarea cheltuielilor, la închiderea exercițiului, asupra rezultatului financiar:

121	=	%	33.200 lei
Profit și pierdere		601	19.000 lei
		641	10.000 lei
		6451	2.450 lei
		6452	350 lei
		6453	700 lei
		6021	100 lei
		681	500 lei
		62	100 lei

În urma acestor operații, rezultă că laboratorul a obținut un profit de 35.000 lei – 33.200 lei = 1.800 lei

Scanned with OKEN Scanner

II. În contabilitatea internă de gestiune

Se cunoaşte că pentru fabricarea celor două sortimente de prăjituri s-au efectuat următoarele cheltuieli:

	Prăjitura „X”	Prăjitura „Y”
consum de materii prime	10.000 buc. X 1 lei/buc = = 10.000 lei	6.000 buc. X 1,5 lei/buc. = 9.000 lei
cheltuieli indirecte	Comune laboratorului	Generale ale unităţii
materiale auxiliare	60 lei	40 lei
salarii	8.000 lei	2.000 lei
CAS	2.000 lei	450 lei
ajutor de şomaj	200 lei	150 lei
CASS (fond de sănătate)	500 lei	200 lei
servicii terţi	50 lei	50 lei
amortizarea mijloacelor fixe	400 lei	100 lei
TOTAL	11.210 lei	2.990 lei

1. Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu materia primă:

921 = 901 19.000 lei

Cheltuieli achiziţii de bază/ analitic — Decontări interne privind cheltuielile/ analitic materii prime

- produsul „X” 10.000 lei
- produsul „Y” 9.000 lei

2. Înregistrarea cheltuielilor comune ale laboratorului:

923 = 901 11.210 lei

Cheltuieli comune laboratorului — Decontări interne privind cheltuielile/ analitic

- materiale 60 lei
- salarii 8.000 lei
- CAS 2.000 lei
- ajutor de şomaj 200 lei
- fond sănătate 5.00 lei
- servicii-terţi 50 lei
- amortizări MF 400 lei

3. Înregistrarea cheltuielilor generale ale unităţii:

924 = 9012.990 lei

Cheltuieli generale ale unităţii — Decontări interne privind cheltuielile/ analitic

Scanned with OKEN Scanner

- materiale 40 lei
- salarii 2.000 lei
- CAS 450 lei
- ajutor de şomaj 150 lei
- fond sănătate 200 lei
- servicii-terţi 50 lei
- amortizări MF 100 lei

4. Repartizarea cheltuielilor generale asupra cheltuielilor laboratorului:

923	=	924	2.990 lei
Cheltuieli comune ale laboratorului		Cheltuieli generale ale unităţii	

5. Repartizarea cheltuielilor comune laboratorului asupra producţiei de bază:

$$RAI923 = \frac{11.210 + 2.990}{10.000 + 9.000} \times 100$$

$$RAI923 = \frac{14.200}{19.000} \times 100$$

RAI923 = 74,74%

Prăjitura „X": 10.000 lei X 74,74% = 7.474 lei
Prăjitura „Y": 9.000 lei X 74,74% = 6.726 lei
Total = 14.200 lei

921	=	923	14.200 lei
Cheltuielile producţiei de bază/ analitic		Cheltuielile comune secţiei	

- Prăjitura „X" 7.474 lei
- Prăjitura „Y" 6.726 lei

6. Înregistrarea producţiei obţinute la preţ de vânzare:

Prăjitura „X": 10.000 buc. X 2 lei/buc. = 20.000 lei
Prăjitura „Y": 6.000 buc. X 2,5 lei/buc. = 15.000 lei
Total = 35.000 lei

931	=	902	35.000 lei
Costul producţiei obţinute/ analitic		Decontări interne privind producţia obţinută	

Scanned with OKEN Scanner

1.800

- Prăjitura „X” 20.000 lei
- Prăjitura „Y” 15.000 lei

7. Înregistrarea costului efectiv pentru producția obținută:

902 = 921 33.200 lei

Decontări interne privind producția obținută/ analitic
- Prăjitura „X”
- Prăjitura „Y”

Cheltuielile producției de bază/analitic
- Prăjitura „X” 17.474 lei
- Prăjitura „Y” 15.726 lei

8. Înregistrarea diferențelor între prețul de vânzare și costul efectiv al producției obținute:

903 = 902 1.800 lei

Decontări interne privind diferențele de preț
- Prăjitura „X”
- Prăjitura „Y”

Decontări interne privind producția obținută
- Prăjitura „X” 2.526 lei
- Prăjitura „Y” 726 lei

9. Închiderea conturilor:

901 = % 33.200 lei

Decontări interne privind cheltuielile

931 Costul producției obținute 35.000 lei

903 Decontări interne privind diferențele de preț 1.800 lei

În conturi, situația se prezintă astfel:

D	901	Decontări interne privind cheltuielile		C
9) 931	35.000	1.800	1) 921	19.000
9) 903			2) 923	11.210
			3) 924	2.990
RD	33.200		RD	33.200

D	902	Decontări interne privind producția obținută		C
7) 921	33.200		6) 931	35.000
			8) 903	1.800
RD	33.200		RC	33.200

D	903	Decontări interne privind diferențele de preț		C
8) 902	1.800		8) 902	1.800
RD	1.800		RC	1.800

Scanned with OKEN Scanner

D	921	Cheltuielile producției de bază/ analitic Prăjitura „X”	C	
1) 901	10.000		7) 902	17.474
2) 923	7.474			
RD	17.474		RC	17.474

D	921	Cheltuielile producției de bază/ analitic Prăjitura „Y”	C	
1) 901	9.000		7) 902	15.726
2) 923	6.726			
RD	15.726		RC	15.726

D	923	Cheltuielile comune laboratorului	C	
2) 901	11.210		5) 921	14.200
4) 924	2.990			
RD	14.200		RC	14.200

D	924	Cheltuielile generale ale unității	C	
3) 901	2.990		4) 923	2.990
RD	2.990		RC	2.990

D	931	Costul producției obținute	C	
6) 902	35.000		4) 901	35.000
RD	35.000		RC	35.000

Concluzii:

Din contabilitatea de gestiune internă rezultă:

a) nu este rentabilă fabricarea prăjiturii „Y” în condițiile vânzării la 2,5 lei/bucată.

Laboratorul obține o pierdere în acest caz, în valoare de 726 lei.

Ca urmare, pentru eficientizarea fabricării vânzării acestui produs se poate interveni prin:

- majorarea prețului de vânzare;
- reducerea consumului de materii prime sau folosirea de înlocuitori ai acestora.

b) din producția prăjiturii „X” rezultă un profit de 0,25 lei/buc., din care se acoperă și pierderea la cel de-al treilea produs, rămânând un profit de 0,18 lei/bucată.

Printr-o analiză mai amănunțită se poate calcula influența creșterii producției asupra rezultatului financiar.

Contabilitatea de gestiune internă permite întocmirea bugetelor de venituri și cheltuieli și urmărirea executării lor.

În același fel se poate contabiliza activitatea unei carmangerii, a unei unități de obținere a înghețatei, de preparare și desfacere a sandwich-urilor etc.

Rezumat

Scanned with OKEN Scanner

Structuri de prețuri și documente specifice producției laboratoarelor

Spre deosebire de celelalte unități din sfera comerțului al căror obiect de activitate îl constituie circulația mărfurilor, laboratoarelor de cofetărie și patiserie le este specifică producția.

Pot exista:

laboratoare centrale care vând produse finite obținute întreprinderilor terțe

- sau laboratoare care funcționează pe lângă cofetării și patiserii, dar au gestiune separată de acestea și le transferă produsele finite în vederea vânzării consumatorilor finali.

Laboratoarele centrale pot dispune de magazii de materii prime.

Structurile de prețuri specifice produselor de cofetărie și patiserie cuprind:

a) Prețul de cumpărare al materiilor prime cuprinse în produsul fabricat, denumit și „preț de materie primă"; este și se calculează ori de câte ori se produc modificări în structura sortimentelor de materii prime, în normele de consum sau în cuantumul prețurilor de cumpărare;

b) Prețul de vânzare al laboratorului calculat prin adăugarea la prețul de materie primă a marjei comerciale, proprie laboratorului;

c) Prețul de vânzare al produsului finit prin unități de desfacere (cofetării sau patiserii) și prețului de vânzare al produsului prin unități mixte (restaurante) sau alte unități de desfacere (bufete, ceainării).

Aceste prețuri se calculează adăugând la prețul de vânzare al laboratorului marja specifică unității prin care se vinde produsul.

Documentele specifice activității laboratorului de cofetărie și patiserie se diferențiază pe faze ale activității:

- de aprovizionare cu materii prime;
- de producție;
- de desfacere.

1. Deoarece aprovizionarea cunoaște aceleași forme cu cele practicate de unitățile mixte și de desfacere, vom întâlni aceleași documente:
   - Factura și Notă de recepție și constatare de diferențe;
   - Notă de predare-transfer-restituire;
   - Borderoul de achiziții.
2. În faza de producție se utilizează următoarele documente:
   - Notele de predare-transfer-restituire și Factură;
   - Statul de salarii;
   - Bunuri de consum de materiale;

Scanned with OKEN Scanner

- Situația de calcul a amortizării mijloacelor fixe;
- Facturi pentru servicii prestate de terți.

3. În faza de desfacere a produselor finite apar documente corespunzătoare destinației produselor, și anume:

- Nota de predare-restituire pentru transferul produselor către unități proprii (cofetării, patiserii, bufete etc.);
- Facturi pentru vânzarea produselor către terți;
- Avize de însoțire pentru produsele transferate sectorului administrativ pentru protocol.

Pe baza documentelor primare menționate se întocmește „Centralizatorul produselor finite livrate de laborator". Aceasta servește reînregistrării consumului de materii prime în contabilitate.

În cadrul laboratorului, evidența operativă se realizează pe de o parte pentru materia primă, iar pe de altă parte pentru produsele finite planificate a se fabrica și realizate.

Cantitățile de produse planificate și fabricate se evidențiază cu ajutorul „Planului de producție al laboratorului".

Consumul de materii prime se urmărește operativ cu ajutorul:

- „Centralizatorului de produse finite realizate", a „Situației privind consumul pentru producția realizată";
- și a „Situației comparative a consumurilor normate și efective".

2. Contabilitatea financiară la laboratoarele de cofetărie și patiserie

Gestiunea laboratoarelor organizate pe lângă cofetării și patiserii se urmărește numai cu ajutorul contabilității analitice. Astfel, este necesară utilizarea contului 301 „Materii prime", indiferent dacă laboratorul dispune sau nu de magazii de materii prime.

Pentru a reflecta stocul și mișcarea materiilor prime din gestiunea laboratorului, este necesară dezvoltarea sa analitică după metoda cantitativ-valorică, la preț de cumpărare, pe fiecare gestiune a laboratorului.

În contabilitatea financiară este necesară utilizarea, în principal, a următoarelor conturi:

- 301 „Materii prime";
- 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale";
- 601 „Cheltuieli cu materii prime";
- 701 „Venituri din vânzarea produselor finite" și conturile specifice înregistrării celorlalte cheltuieli (salarii, asigurări și protecție socială, servicii prestate de terți etc.).

Scanned with OKEN Scanner

3. Contabilitatea de gestiune internă la laboratoarele de cofetărie și patiserie

În contabilitatea de gestiune internă se recomandă folosirea următoarelor conturi pentru controlul gestiunii laboratoarelor de cofetărie și patiserie:

- Contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile";
- Contul 902 „Decontări interne privind producția obținută";
- Contul 903 „Decontări interne privind diferențele de preț";
- Contul 921 „Cheltuielile activității de bază";
- Contul 923 „Cheltuielile comune laboratorului" și 924 „Cheltuieli generale ale unității";
- Contul 931 „Costul producției obținute".

Cuvinte - cheie

- laboratoare centrale;
- preț de cumpărare al materiilor prime;
- preț de vânzare al laboratorului;
- preț de vânzare al produsului finit;
- planul de producție al laboratorului.

Întrebări de control

Cum se clasifică cheltuielile directe, determinate la nivelul purtătorului de costuri?

Cum se calculează prețul de vânzare al produselor fabricate de laboratoarele de cofetărie și patiserie?

Cu ce este egal costul produselor de cofetărie și patiserie?

Ce cheltuieli încorporează costul direct? Dar cel variabil?

Ce cheltuieli nu cuprinde costul direct? Dar cel variabil?

Ce concepte de costuri parțiale cunoașteți?

Din ce se suportă cheltuielile indirecte la laboratoarele de cofetărie și patiserie?

Prin ce se măsoară activitatea de exploatare a unui laborator de cofetărie?

Concepeți un model de contabilitate de gestiune internă pentru un laborator de cofetărie.

Arătați obiectivele și funcțiile contabilității de gestiune internă.

Scanned with OKEN Scanner

Teste grilă și studii de caz propuse spre rezolvare

1. Care din următoarele afirmații nu este corectă:
- Prețul de materie primă este un preț antecalculat;
- Prețul de materie primă se determină pe baza normelor de consum prevăzute în rețeta de fabricație;
- Prețurile de materie primă sunt fixe;
- Prețurile de materie primă se recalculează.

2. Evidența operativă a laboratorului se organizează pentru:
- materii prime;
- produse finite;
- consumul forței de muncă;
- materii prime și produse finite.

3. Producția planificată și fabricată se evidențiază cu ajutorul:
- planului de producție al laboratorului;
- centralizatorului de produse finite realizate;
- situației privind consumurile pentru producția realizată;
- situației comparative a consumurilor normate și efective.

4. Gestiunea laboratorului de cofetărie și patiserie se urmărește cu ajutorul:
- contabilității financiare;
- contabilității analitice;
- evidenței operative;
- contabilității financiare și analitice.

5. Alegerea prețului de cumpărare în înregistrarea materiilor prime se justifică prin:
- reînregistrarea cheltuielilor efective cu materia primă;

reînregistrarea cheltuielilor cu materiile prime pe baza normelor de consum;
- reînregistrarea unei fluctuații permanente în nivelul prețurilor;
- constanța prețurilor de cumpărare.

6. Contul 345 „Produse finite" nu se utilizează în contabilitatea laboratoarelor pentru că:
- produsele obținute nu se stochează, se vând rapid având un grad ridicat de perisabilitate;
- produsele finite nu pot fi evaluate;
- mărește volumul de muncă în contabilitate;
- a fost substituit de contul 371 „Mărfuri".

Scanned with OKEN Scanner

7. Contabilitatea de gestiune internă a laboratoarelor de cofetărie nu este eficient a se organiza:

- în dublu circuit;
- în sistem integrat;
- prin evidenţă operativă;
- în dublu circuit şi evidenţă operativă.

8. În contabilitatea de gestiune internă, cheltuielile nu se clasifică după:

- legătura lor cu volumul producţiei;
- după componenţa lor;
- după nivelul de identificare pe purtătorii de costuri;
- perioada în care se efectuează şi perioada în care se înregistrează în contabilitate.

9. Costul parţial cuprinde:

- totalitatea cheltuielilor efectuate pentru fabricarea produsului;
- cheltuielile comune mai multor produse;
- cheltuielile efectuate exclusiv pentru fabricarea unui produs;
- cheltuielile cu caracter fix.

Studii de caz propuse spre rezolvare:

Aplicaţia nr.1

Se cunosc următoarele date privitoare la activitatea unui laborator central de cofetărie care dispune de o gestiune de materii prime:

Produs	Producţia obţinută	Preţ materie primă	Preţ de vânzare
Prăjitura „A”	900 bucăţi	1,22 lei/buc.	1,5 lei/buc.
Prăjitura „B”	700 bucăţi	1,25 lei/buc.	1,6 lei/buc.

Cheltuieli indirecte	Comune laboratorului	Generale ale unităţii
Materiale auxiliare	50	15
Salarii	2.000	1.000
CAS		
Ajutor şomaj		
Servicii terţi	1.100	500
Amortizarea mijloacelor fixe	2.800	600

Să se înregistreze în contabilitatea în sistem integrat (un singur circuit) toate operaţiile economico-financiare efectuate de laborator.

Scanned with OKEN Scanner

Aplicația nr.2

Să se înregistreze în contabilitate, în dublu circuit, operațiile economico-financiare rezultate din datele aplicației nr.1.

Aplicația nr.3

Cunoscând datele prezentate de aplicația nr .1, să se înregistreze în contabilitatea financiară toate operațiile economico-financiare și să se conceapă evidența operativă necesară determinării costului pe purtătorii de costuri.

- contabilității analitice;
- evidenței operative;
- contabilității financiare și analitice.

5. Alegerea prețului de cumpărare în înregistrarea materiilor prime se justifică prin:

- reînregistrarea cheltuielilor efective cu materia primă;
- reînregistrarea cheltuielilor cu materiile prime pe baza normelor de consum;
- reînregistrarea unei fluctuații permanente în nivelul prețurilor;
- constanța prețurilor de cumpărare.

6. Contul 345 „Produse finite" nu se utilizează în contabilitatea laboratoarelor pentru că:

- produsele obținute nu se stochează, se vând rapid având un grad ridicat de perisabilitate;
- produsele finite nu pot fi evaluate;
- mărește volumul de muncă în contabilitate;
- a fost substituit de contul 371 „Mărfuri".

7. Contabilitatea de gestiune internă a laboratoarelor de cofetărie nu este eficient a se organiza:

- în dublu circuit;
- în sistem integrat;
- prin evidență operativă;
- în dublu circuit și evidență operativă.

8. În contabilitatea de gestiune internă, cheltuielile nu se clasifică după:

- legătura lor cu volumul producției;
- după componența lor;
- după nivelul de identificare pe purtătorii de costuri;

Scanned with OKEN Scanner

- perioada în care se efectuează și perioada în care se înregistrează în contabilitate.

9. Costul parțial cuprinde:
- totalitatea cheltuielilor efectuate pentru fabricarea produsului;
- cheltuielile comune mai multor produse;
- cheltuielile efectuate exclusiv pentru fabricarea unui produs;
- cheltuielile cu caracter fix.

9.6. Calculația costului complet la societățile cu activitate de comerț

Costul complet al mărfurilor (Cc) cuprinde totalitatea cheltuielilor angajate în procesul de circulație și anume: costul mărfurilor vândute și alte costuri. Costul mărfurilor vândute corespunde costului de achiziție al mărfurilor vândute (Camv) calculat de către contabilitatea financiară pe baza unei metode de evaluare a ieșirilor sau în funcție de un coeficient mediu de marjă.

Alte costuri se referă la costurile de desfacere (CD) și la costurile de administrație(CA).

Calculul costului complet este legat direct de obiectul de cost. Obiectul de cost în comerț îl poate constitui o gestiune, grupă sau un sortiment de mărfuri. Obiectul de cost în comerț poate fi compus, reprezentat de: o grupă de mărfuri și de un mod de vânzare, en-gros, en-detail, pe bază de comenzi. Orice cost cu caracter absorbant cuprinde: cheltuieli directe și cheltuielile indirecte.

a) Cheltuielile directe se identifică costului de achiziție al mărfurilor vândute și unor cheltuieli de desfacere identificate pe obiectul de cost, cum ar fi: cheltuielile de transport, comisioane, cheltuieli de publicitate, reclamă, etc.

b) Cheltuielile indirecte în raport de obiectul de cost se referă la costul desfacerii (cu excepția celor directe) și la costul administrației.

Identificarea cheltuielilor indirecte în costul obiectelor de cost presupune absorbția acestora, proces în urma căruia cheltuielile indirecte devin directe.

Etapele absorbției sunt:

1) Calculul ratei de absorbție a cheltuielilor indirecte (RAI) conform relației:

$$RAI = \frac{\text{Total cheltuieli directe}}{\text{Total bază de absorbție}}$$

Rata de absorbție se calculează distinct pentru desfacere și pentru administrație.

Scanned with OKEN Scanner

Ca baze de absorbție se pot utiliza:

- pentru desfacere:
  Camv;
  Cifra de afaceri.
- pentru administrație:
  Camv;
  Cifra de afaceri;
  Valoarea adăugată.

2) Calculul cheltuielilor indirecte absorbante în costul obiectelor de cost (CIA) după relația:

CIA = RAI x baza de absorbție aferentă obiectului de cost

În scopul absorbției cheltuielilor indirecte în costul complet se pot identifica centre de cost pentru care se cumulează cheltuieli și se calculează un cost, caz în care RAI se determină separate pentru fiecare centru.

Exemplu: O societate de magazine, are ca obiect de activitate achiziționarea de diverse mărfuri în scopul revânzării lor pe două căi: prin magazine și prin corespondență (comenzi). Grupele de mărfuri pentru care se va calcula cost au fost stabilite astfel: articole de menaj, mobilă și încălțăminte.

Societatea dorește calculul costului complet trimestrial. În acest scop următoarele informații sunt disponibile:

a) Situația stocurilor la 1.I .200X este:

Materiale consumabile	4.250 u.m.
Articole de menaj	6.225 u.m.
Mobilă	10.275 u.m.
Îmbrăcăminte	10.500 u.m.

b) Cheltuielile indirecte au fost alocate centrelor de cost, astfel:

Centrul Aprovizionare (CA)	2.100 u.m.
Centrul Transport (CT)	6.000 u.m.
Centrul Expediții (CE)	3.500 u.m.
Centrul Vânzări Magazin (CVM)	18.673 u.m.
Centrul Vânzări prin Corespondență (CVC)	14.577 u.m.
Centrul Administrație (Cad)	12.180 u.m.

Centrele Transport și Expediții sunt considerate auxiliare și costul acestora se repartizează asupra centrelor principale în raport de procentele următoare:

- Centrul de Transport: 40% la CA și 60% la CV, din care: 40% CVM și 60% CVC;
- Centrul de Expediții: 40% la CVM și 60% la CVC.

Scanned with OKEN Scanner

c) La 31. III. 200X stocul de materiale consumabile a fost de 6.650 u.m.

Stocurile de mărfuri sunt evaluate la costul de achiziţie (pentru simplificare) şi au fost la 31.III.200X:

Articole menaj 4.125 u.m.
Mobilă 10.500 u.m.
Îmbrăcăminte 7.875 u.m.

Costul de Aprovizionare se absoarbe în costul de achiziţie în proporţie: 1/3 la articole menaj, 1/4 la articole de îmbrăcăminte, iar restul la mobilă.

d) Cifra de afaceri din perioadă (Trim.I) a fost pe total şi pe grupe de mărfuri:

Grupe de mărfuri	Vânzarea prin magazin	Vânzarea prin corespondenţă	Total
Articole menaj	22.500	7.500	30.000
Mobilă	30.000	37.500	67.500
Îmbrăcăminte	22.500	30.000	52.500
Total	75.000	75.000	150.000

Preţurile de vânzare sunt aceleaşi indiferent de forma de vânzare.

e) Absorbţia cheltuielilor centrelor: CVM, CVC şi CA se face în funcţie de Camv. Se cere:

- Calculul costului centrelor;
- Calculul costului de achiziţie al mărfurilor cumpărate şi întocmirea conturilor de stoc;

Cumpărările perioadei:

Materiale consumabile 7.500 u.m.,
Mărfuri, 75.000 u.m., din care:
- articole menaj 15.000 u.m.
- mobilă 37.500 u.m.
- îmbrăcăminte 22.500 u.m.

3) Calculul costului complet şi al rezultatelor.

Rezolvare:

1) Calculul costului centrelor.

Situaţia cheltuielilor indirecte

Elemente	Centre auxiliare		Centre principale			
	CT	CE	CA	CVM	CVC	CA
Total după repartizare	6.000	3.500	2.100	18.673	14.577	12.180
Repartizarea secundară	-6.000	-3.500	+2.400	+1.440	+2.160	
(RS)				+1.400	+2.100	
CT			4.500	21.513	18.837	12.180
CE						
Total RS						

2) Calcul cost achiziție mărfuri cumpărate și întocmirea conturilor de stocuri

a) Calcul cost achiziție (Ca) mărfuri cumpărate.

Ca = Pc + CA unde:

Pc = preț cumpărare;

CA = centru aprovizionare

Elemente	Articole menaj	Mobilă	Îmbrăcăminte	Total
1) Pc.	15.000	37.500	22.500	75.000
2) CA	1.500	1.875	1.125	4.500
3) Cost achiziție (1 + 2)	16.500	39.375	23.625	79.500

b) Conturile de stoc

În viziunea întreprinderii Camv se calculează după relația:

Camv = Si + I - Sf

Debit	Materiale consumabile		Articole menaj		Mobilă		Îmbrăcăminte		Credit
Si	4.250	5.100	6.225	18.600	10.275	39.150	10.500	26.250	Ieșiri
Intrări	7.500	6.650	16.500	4.125	39.375	10.500	23.625	7.875	Sf.
	11.750	11.750	22.725	22.725	49.650	49.650	34.125	34.125	

3) Calculul costului complet și al rezultatelor

a) Calculul Camv și RAI:

Cc = Camv + CVM + CVC + Cad

Pentru absorbția costului centrelor în costul mărfurilor se calculează RAI.

$$RAICVM = \frac{\text{Cost total CVM}}{\text{Camv}}$$

Pentru a calcula Camv prin magazin se va utiliza proporția vânzărilor prin magazin în raport de total, pe fiecare grupă de mărfuri, astfel:

$$\text{Camv/menaj/magazin} = 18.600 \times \frac{22.500}{30.000} = 13.950 \text{ u.m.}$$

$$\text{Camv/menaj/corespodență} = 18.600 \times \frac{7.500}{30.000} = 4.650 \text{ u.m.}$$

$$\text{Camv/ mobilă/magazin} = 39.150 \times \frac{30.000}{67.500} = 17.400 \text{ u.m.}$$

$$\text{Camv/mobilă/ corespondență} = 39.150 \times \frac{37.500}{67.500} = 21.750 \text{ u.m.}$$

Scanned with OKEN Scanner

$$\text{Camv/îmbrăcăminte/magazin} = 26.250 \times \frac{22.500}{52.500} = 11.250 \text{ u.m.}$$

$$\text{Camv/îmbrăcăminte/corespondență} = 26.250 \times \frac{30.000}{52.500} = 15.000 \text{ u.m.}$$

Total Camv magazin = 13.950 + 17.400 + 11.250 = 42.600 u.m.

Total Camv corespondență = 4.650 + 21.750 + 15.000 = 41.400 u.m.

$$\text{RAI CMV} = \frac{21.513}{42600} = 0,505$$

$$\text{RAICVC} = \frac{18.837}{41.400} = 0,455$$

$$\text{RAICAd} = \frac{12.180}{84.000} = 0,145$$

b) Calculul cost complet și rezultate.

Elemente	Articole menaj		Mobilă		Îmbrăcăminte		Total
1) Camv	13.950	4.650	17.400	21.750	11.250	15.000	84.000
2) CVM	7.045		8.707		5.681		21.433
3) CVC		2.116		9.896		6.825	18.837
4) CAd	2.023	674	2.523	3.154	1.631	2.175	12.180
5) Cc (1+2+3+4)	23.018	7.440	28.630	34.800	18.562	24.000	136.450
6) Cifra de afaceri	22.500	7.500	30.000	37.500	22.500	30.000	150.000
7) Rezultat (6-5)	- 518	60	1.370	2.700	3.938	6.000	13.550
8)Rentabilitate (7/6x100)		0,8%	4,5%	7,2%	17%	20%	9%

Concluzii:

1) La nivelul societății de magazine s-a realizat un profit de 13.550 u.m., reprezentând 9% din Cifra de afaceri, adică relativ modest ;de ce 9%?, răspunsul se află în analiza de detaliu.

2) Cea mai profitabilă este vânzarea de îmbrăcăminte prin corespondență 20% din cifra de afaceri, dar și prin magazine 17%.

3) Cele mai puțin profitabile sunt articolele de menaj, care generează pierdere dar și un profit modest. De ce? Răspunsul va fi dat de studiul pieții corelat cu costurile.

4) Calculul costului complet dă posibilitatea cunoașterii eficienței tuturor grupelor sau sortimentelor de mărfuri, în scop decizional.

Scanned with OKEN Scanner

9.7. Aspecte ale controlului de gestiune în comerț

Controlul de gestiune reprezintă un domeniu care suscită interes din punctul de vedere al managerilor pentru a se informa în ce măsură obiectivele stabilite au fost atinse, cu ce efort; cu ce neîmpliniri; de ce?; cine este responsabil? Cum trebuie acționat în viitor? Răspunsul la aceste întrebări încercăm să-l formalizăm în comunicarea de față, axată pe ramura comerțului, cu specialitățile proprii care generează soluții adecvate.

Indiferent la ce moment al evoluției economice ne-am referi, entitățile contabile își trasau drumul de urmat cu un scop bine definit și anume atingerea unor obiective stabilite în funcție de strategia adoptată. La rândul ei strategia viza concepția entității asupra viitorului acesteia, asupra rolului și locului pe care să-l ocupe în mediul economic.

Momentul de față, în care realitatea economică se caracterizează prin incertitudine, turbulență și concurență acerbă, cere entităților pentru a supraviețui aceeași grijă privind misiunea și viziunea acestora, a stabilității lor în timp, a adaptării din mers la condițiile în schimbare. Cum se poate ști dacă entitățile s-au înscris pe traiectoria prevăzută atingerii unor obiective; dacă nu s-au abătut de la aceasta; dacă instrumentele de dirijare au fost bine selectate și aplicate? Răspunsul trebuie căutat în control în general și de gestiune în special.

1. Este controlul de gestiune necesar?

A justifica necesitatea controlului de gestiune înseamnă a scoate în evidență caracteristicile proprii care îl diferențiază de celelalte forme de control. Totuși în demersul nostru ar trebui pornit de la noțiunea de control care sens restrâns semnifică o acțiune de supraveghere sau verificare. În sens larg controlului i se atribuie semnificația stăpânirii unor procese motiv, pentru care nu se poate separa controlul de noțiunea de gestiune. Noțiunea de control devine fără sens în absența unor resurse de gestionat, după cum este imposibil să gestionezi fără control. Finalizarea gestionării se exprimă printr-un rezultat obținut în urma atingerii unor și care implică decizii manageriale pe tot parcursul spațiului și timpului la care se referă.

Ca urmare tripticul gestiune – control - decizie devine operațional și operează în cadrul oricărei entități dar numai și numai în prezența unor informații relevante.

Prin ce se diferențiază controlul de gestiune de celelalte forme de control? Răspunsul derivă din conținut și anume:

- controlul intern reprezintă un ansamblu de principii și proceduri legate de organizarea sistemului contabil în scopul asigurării integrității patrimoniului și a fiabilității informației contabile;

Scanned with OKEN Scanner

- auditul implică analiza şi diagnosticul;
- auditul intern verifică buna aplicare a procedurilor şi politicilor entităţii;
- auditul extern, legal sau contractual verifică situaţiile financiare, fiabilitatea acestora.

În contextul celorlalte forme de control, controlul de gestiune explică şi informează modul de atingere a obiectivelor, justifică deciziile managerilor în acest context şi se asigură că resursele disponibile au fost utilizate cu eficienţă şi eficacitate. Iată o altă faţetă a controlului care se bazează pe informaţiile contabile de gestiune; pe bugete şi controlul bugetar, pe analize de randament şi productivitate şi care îşi prezintă concluziile necesare fundamentării deciziilor în rapoarte şi situaţii specifice, adaptate nivelului managerial de competenţă. Nu se poate vorbi de control de gestiune în lipsa competenţei şi a responsabilităţilor.

Controlul de gestiune se organizează într-un context de management,având la bază teoria generală a sistemelor în care feed-back-ul asigură păstrarea controlului prin informare şi decizie.

2. Controlul de gestiune în comerţ: un obiectiv sau o realitate?

Dispun entităţile cu activitatea de comerţ de un control de gestiune organizat ca un compartiment distinct cu atribuţii şi corelaţii cu celelalte compartimente?

Fără a greşi putem să dăm un răspuns negativ. Totuşi trebuie să recunoaştem că anumite obiective ale controlului de gestiune se ating de către alte compartimente, fără fi identificate ca atribuţii ale controlului de gestiune. Ca urmare nu putem decât să sugerăm organizarea unui compartiment distinct, care să urmărească, analizeze şi raporteze informaţiile necesare susţinerii deciziilor manageriale privind atingerea obiectivelor fixate pe termen scurt ca etapă în realizarea obiectivelor strategice. În acest sens considerăm că informaţiile referitoare la costuri ar fi binevenite deoarece ar permite calculul marjelor şi rezultatelor atât la nivel de gestiune, cât şi pe grupe de produse şi pe clienţi. Deoarece obiectivul general acceptat de fiecare entitate este satisfacţia clienţilor, este normal, ca managementul să dispună de informaţii complete despre clienţii cu care intră în legătură.

Ca urmare, am sugera două tipuri de analize, adaptate la comerţul en-gros şi en - detail datorită tocmai varietăţii clienţilor cu care operează. O primă analiză ar fi una globală , la nivel de entitate şi pe gestiuni, legată de atingerea performanţelor: cifră de afaceri, cost vânzări, marjă brută, rezultat, prag de rentabilitate, previzionate şi efective.

În acest sens un model de situaţie ar putea fi conceput de maniera următoare:

Scanned with OKEN Scanner

Tabel 1. Situația de analiză globală entitate/ gestiune

Elemente	Constatate	Previzionate	Abateri		Cauze
			-	+	
1. Cifra de afaceri	X	X′			
2.Cost vânzări	X	X′			
3.Marjă brută (1 -2)	X	X′			
4.Alte cheltuieli variabile	X	X′			
5. Total cost variabil	X	X′			
6.Marja asupra costului variabil total(3-4)	X	X′			
7.Cheltuieli fixe	X	X′			
8. Rezultat (6-7)	X	X′			
9.Rezultat/Cifră de afaceri	X %	X′%			
10.Marjă brută/Cifră de afaceri	X %	X′ %			
11. Marjă cost variabil/Cifră de afaceri	X %	X %			

Surselè de date pentru completarea situației pot fi: rețeaua de bugete, contabilitatea financiară și de gestiune. Dacă totalul cheltuielilor după natură este furnizat de contabilitatea financiară, pentru clasificările pe destinații și comportament se poate apela la două opțiuni și anume: o dezvoltare a contabilității financiare sau organizarea unei contabilități de gestiune după caz. Situația prezentată este operațională și la nivelul gestiunilor, deoarece fiecare gestiune pate fi identificată cu un centru de profit, deci își poate întocmi un cont de profit și pierdere elementar.

În cazul răspândirii zonale a unei entități, situația se va întocmi atât pe global entitate, cât și pe zone. Efectul ar fi legat de adaptarea politicii de prețuri la specificul fiecărei zone în condițiile atingerii unor obiective de rentabilitate globală și zonală.

La nivelul grupelor de produse, calculul și analiza rentabilității impune informații de detaliu privind costurile complete, mai puțin calculate în comerț, dar nu imposibil.

Deoarece costul mărfurilor vândute se poate calcula fără dificultăți, contabilitate de gestiune trebuie să se axeze pe celelalte cheltuieli în vederea găsirii unei baze de absorbție rezonabilă.

În acest caz situația recomandată ar putea cuprinde informațiile prezentate în Tabelul 2:

Scanned with OKEN Scanner

Tabel 2: Situația de analiză rentabilității pe grupe de mărfuri

Elemente	Constatate	Previzionate	Abateri		Cauze
			-	+	
1. Cifra de afaceri pe grupe de mărfuri	X	X ′			
2.Cost vânzări/grupe de mărfuri	X	X′			
3.Marjă brută/grupe de mărfuri	X	X′			
4.Alte cheltuieli	X	X′			
5.Cost complet	X	X′			
6.Rezultat pe grupe de mărfuri (3-5)	X	X′			
7. Rata marjei (3/4 x 100)	X	X′			
8.Rată profit(6/1x100)	X	X′			

În cazul analizei rentabilității clienților se pune problema calculării costului pe client. Ce cuprinde acest cost? Elementele ar fi: cost mărfuri vândute, cost specific client (transport marfă, cheltuieli cu agentul de vânzări, telefoane, service, etc.), cotă - parte cost de administrație. Toate aceste componente dau posibilitatea calculării de marje şi rezultate, putându-se asigura conducerea numai prin marje. O astfel de situație de analiză a rentabilității clienților se prezintă în Tabelul 3.

Tabel 3 Situația de analiză a rentabilității clienților

Elemente	Client A	Client B	Client C	Total general sau zonal
1. Cifra de afaceri	X	Y	Z	X+Y+Z
2.Cost mărfuri vândute	X	Y	Z	X+Y+Z
3.Marjabrută (1-2)	X	Y	Z	X+Y+Z
4.Costuri specifice pe client vizite client telefoane transport facturare	X	Y	Z	X+Y+Z
5.Costclient (2 +4)	X	Y	Z	X+Y+Z
6. Marjă asupra cost client (3 – 5)	X	Y	Z	X+Y+Z
7.Cotă cheltuieli administrație	X	Y	Z	X+ Y+Z
8. Cost complet pe client	X	Y	Z	X+Y+Z
9. Rezultat pe client (1-8)	X	Y	Z	X+Y+Z
10. Rata marjei brute (3/1x100)	X%	Y%	Z%	medie
11. Rata marjei asupra costului clientului (6/1x100)	X%	Y%	Z%	medie
12.Rata profitului (9/1x100)	X%	Y%	Z%	medie

Scanned with OKEN Scanner

Totalul general al situației trebuie să corespundă totalurilor pe entitate sau zone. Situația prezentată trebuie completată și cu toate reducerile comerciale acordate clienților în raport de anumite criterii: fidelitate, seriozitate, satisfacție, etc., pentru a putea analiza impactul discounturilor asupra profitului și deci asupra politicii viitoare de prețuri.

Analiza pe zone și canale de distribuție se poate efectua în principiu la toate tipurile de entități cu activitate de comerț, dar mai ales pentru comerțul en-gros.

3. Concluzii

a) Controlul de gestiune devine o necesitate pentru toate entitățile inclusiv pentru cele cu activitate de comerț, deoarece în pofida particularităților obiectivul de bază al tuturor este asigurarea și controlul performanței.
b) Modul de organizare al controlului de gestiune este de competența fiecărei entități în raport de volumul și calitatea informațiilor pe care le solicită managerii.
c) Rapoartele și situațiile de întocmit pentru comunicarea informațiilor către manageri se caracterizează prin flexibilitate, adaptabilitate la cerințe, lipsa unei standardizări care ar crea impedimente.
d) Conținutul rapoartelor prin prisma informațiilor este mult mai larg vizând atât latura financiară, cât și pe cea nefinanciară (indicatori calitativi).
e) Un control de gestiune eficient ține sub tensiune entitatea și o ajută să se înscrie și să rămână pe traiectoria dorită care să o ducă la punctul terminus.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL X
INVENTARIEREA MĂRFURILOR – NECESITARE, ROL, ORGANIZARE ETAPELE INVENTARIERII

Necesitatea inventarierii se face simţită, în principal, în două momente:

- în cursul exerciţiului pentru controlul gestiunilor;
- la închiderea exerciţiului pentru stabilirea situaţiei patrimoniale reale şi în vederea evaluării mărfurilor.

Rolul inventarierii în cadrul acţiunii de control gestionar, costă în stabilirea integrităţii patrimoniului, dar cu această ocazie se pot realiza şi alte obiective: cunoaşterea structurii fondului de marfă, a dinamicii şi valorii stocurilor etc.

Inventarierea de control poate avea loc odată sau de mai multe ori în cursul anului, precum şi în următoarele situaţii:

- Predarea – primirea gestiunilor;
- Indicii ale existenţei plusurilor sau minusurilor în gestiune;
- La cererea organelor de control;
- În cazul comasării unor unităţi, a desfiinţării lor, a spargerii lor etc.;
- În cazuri de forţă majoră (calamităţi).

Inventarierea se efectuează pe baza unui plan de control gestionar, în care se prevăd gestiunile nesupuse controlului, termenele şi perioadele de executare.

Numărul de inventarieri se diferenţiază între una şi trei inventarieri de an, la aceeaşi gestiune, în funcţie de modalitatea de organizare a evidenţei operative şi a contabilităţii analitice a mărfurilor, a formei de vânzare a lor etc.

Obiectul inventarierii poate fi reprezentat de:

- Mărfuri aflate în stoc în unităţile operative ale întreprinderii;
- Mărfuri aflate la terţi;
- Mărfuri aflate în curs de aprovizionare;
- Mărfuri aparţinând altor persoane fizice sau juridice, primite în păstrare sau în custodie, spre vânzare în comision etc.

Inventarierea se efectuează de o comisie numită în acest sens de către conducătorul unităţii şi formată din cel puţin două persoane. Din comisie nu pot face parte contabilul care ţine evidenţa gestiunii şi gestionarul care are însă obligaţia să asiste la desfăşurarea inventarierii.

Fazele inventarierii sunt: pregătirea, desfăşurarea şi regularizarea deficienţelor de inventar.

Scanned with OKEN Scanner

A. În faza de pregătire se emite Dispoziția de inventariere, care se înmânează comisiei. Ea conține gestiunea ce urmează a se inventaria, componența comisiei, obiectul și perioada inventarierii. Comisia oprește procesul circulației mărfurilor în cadrul gestiunii, verifică aparatele de măsură și cere gestionarului gruparea separată a mărfurilor după apartenență, vechime, starea în care se află etc.

Comisia apoi verifică ultimele documente de ieșire a mărfurilor și solicită gestionarului o declarație de inventar în care acesta specifică dacă are în gestiune sau a eliberat mărfuri fără documente, dacă a înregistrat toate documentele în evidența operativă, dacă cunoaște existența unor plusuri sau minusuri in gestiune etc.

B. Desfășurarea inventarierii presupune constatarea faptică a mărfurilor și ambalajelor existente în gestiune, prin măsurare, cântărire, numărare, în funcție de natura și caracteristicile acestora.

Stocurile stabilite se consemnează în Listele de inventariere întocmite separat pentru mărfurile cu mișcare normală, lentă, nevandabile etc., aparținând patrimoniului sau unor persoane străine.

Listele se întocmesc în trei exemplare, iar două se preiau de comisie în vederea verificării și certificării inventarierii prețurilor unitare pentru fiecare sortiment de marfă și apoi a evaluării stocurilor inventariate.

Se procedează apoi la totalizarea listelor de inventariere cu care ocazie se întocmește o recapitulație a listelor.

C. În final se determină diferențele de inventar și cauzele care le-au generat și se propun soluțiile de regularizare a diferențelor, încheindu-se un proces-verbal de inventariere și control gestionar.

10.1. Stabilirea, regularizarea și contabilizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate cantitativ – valoric

Gestiunile de mărfuri reflectate cantitativ-valoric, pe feluri de mărfuri, sunt depozitele cu ridicata și depozitele de repartizare.

Organizarea contabilității analitice permite controlul pentru fiecare fel de marfă prin compararea stocurilor și soldurilor faptice din listele de inventar cu cele scriptice din fișele de cont.

Pentru mărfurile la care se constată diferențe se întocmește Situația comparată a diferențelor în gestiune[30]. Aceasta cuprinde denumirea sortimentelor de marfă,

[30] Bârsan L., Dumitrana M., Negruțiu M. – „Contabilitatea în Comerț și Turism", Editura Maxim, București, 1998.

Scanned with OKEN Scanner

unitatea de măsură, preţul unitar, cantitatea şi valoarea înscrise în contabilitate şi cele faptice (constatate la inventar), precum şi diferenţele dintre ele:

- plusuri de inventar dacă stocul şi soldul faptic sunt mai mari decât stocul şi soldul scriptic şi/sau
- minusuri de inventar, dacă stocul şi soldul faptic sunt mai mici decât stocul şi soldul scriptic.

Urmează regularizarea acestor diferenţe, care se poate face prin:

- compensarea plusurilor cu minusurile, cu respectarea reglementărilor legale;
- înregistrarea perisabilităţilor;
- determinarea diferenţelor nete şi definitive şi soluţionarea lor.

Compensarea se admite cu titlu de excepţie, cu aprobarea conducerii întreprinderii respectând legislaţia în vigoare.

Condiţiile ce trebuie îndeplinite în cazul compensării sunt:

- Se compensează numai sorturi ale aceluiaşi sortiment de marfă, uşor confundabile între ele (de ex. salam „Victoria" cu salam „Poiana");
- Compensările se fac numai pentru diferenţele constatate în cadrul aceluiaşi exerciţiu;

Compensările se fac numai pentru diferenţele constatate în aceeaşi gestiune.

- Compensarea se face atât cantitativ, cât şi valoric.

Limita de compensare o constituie cantitatea cea mai mică, indiferent că este cu plus sau cu minus.

Metodologia de compensare: se ordonează pe de-o parte mărfurile la care s-au înregistrat plusuri, pe de alta cele la care s-au înregistrat minusuri în ordinea descrescătoare a preţurilor. Compensarea porneşte de la marfa cu preţul cel mai mare către marfa cu preţul cel mai mic, până se ajunge la limita cantitativă de compensaţie. Aceasta pentru a nu rămâne necompensate mărfuri cu preţ mare, care se pot înregistra ca perisabilităţi, respectiv cheltuieli pentru întreprindere.

Deoarece în compensare intră mărfuri cu preţuri unitare diferite, pot rezulta:

- Plusuri valorice, când cantitatea în plus intrată în compensare a fost epuizată, dar valoarea plusului nu;
- Minusuri valorice în situaţia inversă.

Plusul valoric permite o recuperare a cheltuielilor cu marfa, iar minusul valoric se impută gestionarului.

În urma compensării pot rămâne diferenţe cantitativ-valorice în plus şi/sau în minus, denumite diferenţe nete.

Plusurile cantitativ valorice se înregistrează ca o intrare de marfă concomitent cu diminuarea cheltuielilor cu marfa.

Scanned with OKEN Scanner

Minusurile cantitativ-valorice se regularizează în continuare prin înregistrarea de perisabilităţi pe timpul păstrării mărfii.

Perisabilităţile sunt scăzăminte normale ale mărfii datorate proprietăţilor fizico-chimice ale ei: scăzăminte prin uscare (zahăr, făină); prin volatilizare (esenţe); prin spargere (ouă). Se acordă numai pentru unele sortimente de marfă, se stabilesc separat pe grupe de mărfuri.

Normele de perisabilitate sunt precizate sub forma unor cote procentuale maxime prin liste anexă la Hotărâri ale Guvernului.

Perisabilităţile se acordă în limitele prevăzute, dar nu mai mult decât minusurile constatate la inventariere.

Pentru determinarea perisabilităţilor pe timpul păstrării mărfurilor, normele de protecţie se aplică la volumul cantitativ sau valoric al intrărilor de marfă de la inventarul precedent până la cel curent, conform relaţiei:

$$P = \frac{Q_i \times P_u \times N}{100}$$

în care: P = valoarea pierderii normale;

Qi = volumul cantitativ al intrărilor de la inventarul precedent;

Pu = preţul următor;

N = norma legală de perisabilitate.

Cantitatea şi valoarea perisabilităţii se suportă de întreprindere, prin includere în cheltuielile cu marfa.

După scăderea perisabilităţii din diferenţa netă se determină diferenţa definitivă. De regulă, aceasta se impută gestionarului după evaluarea ei la preţ de vânzare plus TVA. Se mai poate suporta de întreprindere ca o pierdere peste normele legale (cheltuială nedeductibilă fiscal), sau dacă a fost provocată de calamităţi.

În cazul gestiunilor colective, repartizarea valorii imputate se face pe fiecare membru al colectivului se face în funcţie de salariul realizat în ultimele trei luni şi prezenţa la lucru în intervalul de la inventarul precedent până la cel curent al fiecărui membru din colectiv.

„Listele de inventar" şi „Situaţia comparativă" se trimit împreună cu un exemplar al „Procesului-verbal de inventar şi control gestionar" la contabilitate pentru înregistrare în contabilitate financiară (sintetică şi analitică) şi contabilitatea de gestiune internă.

Datele privitoare la stabilirea regularizării diferenţelor în urma inventarierii mărfurilor la o gestiune cantitativ-valorică se pot prezenta pe baza unei situaţii

Scanned with OKEN Scanner

comparative (presupunem că evaluarea stocurilor şi operaţiilor cu mărfuri se face la cost de aprovizionare).

Ca exemplu, dăm situaţia comparativă a diferenţelor în gestiunea „X" în perioada 1.07 – 30.09 anul curent, cu ocazia inventarierii din 1.10 anul curent.

Diferenţele brute stabilite prin situaţia comparativă sunt:
Marfă „A" – 10 Kg. x 2.625 lei/Kg. = 26.25 lei
Marfa „B" + 13 Kg. x 2.43 lei/Kg. = 31.59 lei
Marfa „C" – 25 Kg. x 3.3 lei/Kg. = 82.5 lei
Marfa „D" + 8 Kg. x 2.88 lei/Kg. = 23.04 lei
Marfa „E" + 4 Kg. x 2.7 lei/Kg. = 10.80 lei
Marfa „F" – 5 Kg. x 3.2 lei/Kg. = 16.00 lei

Toate sortimentele de marfă, cu excepţia sortimentului de marfă „C", îndeplinesc condiţiile pentru compensare. În vederea acesteia, se ordonează separat plusurile şi minusurile, în ordinea descrescătoare a preţurilor.

Plusuri:
Marfa „D"+ 8 Kg. x 2.88 lei/Kg. = 23.04 lei
Marfa „E" + 4 Kg. x 2.7 lei/Kg. = 10.80 lei
Marfa „B"+13 Kg. x 2.43 lei/Kg.= 31.59 lei
Total + 25 Kg. = 65.43 lei

Minusuri:
Marfa „F"–5Kg. x 3.2 lei/Kg = 16.00 lei
Marfă „A"– 10 Kg. x 2.625 lei/Kg = 26.25 lei
Total - 15 Kg. = 42.25 lei

Limita cantitativă de compensare o reprezintă minusul de 15 Kg. Acesta are valoare de 42.25 lei.

Din cantităţile constatate în plus, intră în compensare 15 Kg., alese astfel:

Plusuri:
Marfa„D"+ 8 Kg. x 2.88 lei/Kg. = 23.04 lei
Marfa„E" + 4 Kg. x 2.7 lei/Kg. = 10.80 lei
Marfa„B"+3 Kg. x 2.43 lei/Kg.= 7.29 lei
Total + 15 Kg. = 41.13 lei

Minusuri:
Marfa„F"–5Kg. x 3.2 lei/Kg = 16 lei
Marfă„A"– 10 Kg. x 2.625 lei/Kg = 26.25 lei
Total - 15 Kg. = 42.25lei

Scanned with OKEN Scanner

În urma compensării rezultă un minus valoric de 42.25 lei – 41.13 lei = 1.12 lei.

Compensarea se înregistrează în contabilitate astfel:

- În evidența operativă plusul cantitativ compensat se înregistrează în fișe de magazie în coloana de intrări în negru, iar minusul în roșu;
- În contabilitatea analitică, cantitățile și valorile intrate în compensare se înregistrează în fișele de cont cantitativ-valorice ale sortimentelor respective, numai în debit;

În contabilitatea sintetică, se înregistrează numai diferențele valorice:

- Plusul valoric ca o intrare de marfă, concomitent cu diminuarea cheltuielilor cu marfa;
- Minusul valoric ca o cheltuială cu marfa.

Recuperarea se face prin imputarea gestionarului.

În exemplul nostru s-a constatat un minus valoric de 1.12 lei la cost de aprovizionare. El se impută gestionarului după ce s-a înregistrat în prealabil ieșirea de marfă.

607	=	371	1.12 lei
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

Pentru ca gestionarul să nu mai confunde sorturile la vânzare, mărind gradul de atenție, imputarea se face la preț de vânzare ponderat cu un coeficient (de exemplu, 1,5). Totodată, se calculează și se impută TVA-ul. Plusul cantitativ-valoric rămas după compensare la marfa „B”: 10Kg.x x 2.43 lei/Kg. = 24.3 lei, se înregistrează în fișa de magazie a sortimentului, în negru la intrări, în fișa de cont analitică a sortimentului, tot în negru, la intrări cantitative și în debit valoarea, iar în contabilitatea sintetică, prin articolul contabil:

371	=	607	24.3 lei
„Mărfuri”		„Cheltuieli privind mărfurile”	

În urma compensării, diferențele nete în exemplul de mai sus se concretizează într-un minus cantitativ-valoric la marfa „C” de 25 Kg. x 3.3 lei/Kg. = 82.5 lei.

Pentru acest minus se calculează perisabilități, norma de pondere fiind de 0,2%, iar cantitatea intrată de la inventarul precedent până la cel curent este de 5.000 Kg.

5.000 Kg. x 0,2% = 10 Kg.

10 Kg. x 3.3 lei = 33 lei, valoarea perisabilității care se include în cheltuielile cu marfa ale exercițiului.

607	=	371	33 lei
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

Perisabilitatea se mai înregistrează în fișa de magazie a sortimentului, în coloane de ieșiri și în fișa de cont analitică, în credit, pe negru.

Scanned with OKEN Scanner

Minusul definitiv de 15 Kg. x 3.3 lei/Kg. = 49.5 lei la cost de aprovizionare se impută gestionarului la preț de ieșire în limita în care se dovedește vinovăția acestuia, restul constituind un minus nesoluționat.

Presupunem, că se impută gestionarului un minus de 10 Kg și rămâne nesoluționat un minus de 5 Kg, cost de aprovizionare 3.3 lei/Kg.

Ca: 10 Kg. x 3.3 lei/Kg= 33 lei
Marja brută (25%) = 8.25 lei
Preț de vânzare= 41.25 lei
TVA (19%)= 7.837 lei
Total= 49.087 lei

Imputarea se face la preț de vânzare plus TVA, diferența între costul de aprovizionare și acesta reprezentând un profit pentru întreprindere (la închiderea exercițiului).

Înregistrarea lipsei de mărfuri la cost de aprovizionare 10Kg x 3.3 lei/Kg. = 33 lei

607	=	371	33 lei
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

Imputarea la preț de vânzare:
10 Kg. x 41.250 lei/Kg.= 41.25 lei
TVA (19%)= 7.837 lei
Total= 49.087 lei

428	=	%	49.087 lei
„Alte date și creanțe în legătură cu personalul”		758 „Alte venituri din exploatare”	41.25 lei
		4427 „TVA colectată”	7.837 lei

În cazul unei gestiuni colective, suma imputată se împarte între membrii colectivului, în funcție de salariul tarifar.

Gestionarul	Salariul tarifar	Zilele lucrate	Total	Suma imputată
Popescu Horia	50 lei	64	3300 lei	$\frac{49,0875 \times 3300}{8175} = 19,814$
Ionescu Dorin	75 lei	65	4875	$\frac{49,0875 \times 4875}{8175} = 29,271$
			8175 lei	

Minusul nesoluţionat se înregistrează în contul 473 „Decontări din operaţiuni în curs de desfăşurare", urmând ca la soluţionarea lui să se crediteze acest cont în corespondenţă cu contul 607 „Cheltuieli cu mărfurile".

5 Kg x 3.3 lei/Kg = 16.5 lei, valoare la cost de aprovizionare
Se înregistrează minusul de marfă:

473	=	371	16.5 lei
„Decontări din operaţiuni în curs de clarificare"		„Mărfuri"	

iar apoi la soluţionare:

a) Pentru pierderi peste normele legale:

607	=	371	16.5 lei
„Cheltuieli privind mărfurile"		„Mărfuri"	

b) Pentru imputare:

607	=	473	16.5 lei
„Cheltuieli privind mărfurile"		„Decontări din operaţiuni în curs de clarificare"	

Imputarea:

Cost de aprovizionare	= 16.5 lei
Marja brută 25%	4.125 lei
Total	= 20.625 lei
TVA (19%)	= 3.918 lei
Total general	= 24.543 lei

428	=	%	24.543 lei
„Alte creanţe şi datorii în legătură cu personalul"		758 „Alte venituri din exploatare"	20.625 lei
		4427 „TVA colectată"	3.918 lei

În varianta evaluării mărfurilor la preţ de vânzare este necesară intervenţia contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri", care înregistrează diferenţa dintre preţul de vânzare şi costul de aprovizionare.

În metoda inventarului intermitent nu se pot constata din punct de vedere contabil diferenţele dintre stocul faptic şi cel scriptic, deoarece contul 371 „Mărfuri" preia stocul stabilit prin inventar şi nu permite calculul contabil al acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

10.2. Stabilirea, regularizarea și contabilizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate global-valoric

La unitățile cu amănuntul (magazine, chioșcuri) și de alimentație publică (restaurante, bufete, baruri etc.), aplicarea metodei inventarului permanent nu se poate face decât în varianta la preț de vânzare, iar contabilitatea analitică este urmărită global-valoric, pe gestiune.

Aceste cauze au ca efect imposibilitatea unui control gestionar pe fiecare fel de marfă. Controlul este posibil numai la nivelul totalului valoric al gestiunii. Acesta se obține, faptic, prin însumarea tuturor mărfurilor consemnate în listele de inventar, iar scriptic din fișa rulajelor mărfurilor corespunzătoare gestiunii inventariate.

Presupunând că s-a efectuat un inventar de control la o unitate cu o singură gestiune urmărită global-valoric, diferențele de inventar se stabilesc și se regularizează astfel:

a) Pe baza recapitulației listelor de inventar se stabilește soldul faptic al gestiunii, care presupunem că este de 10.250 lei.

Fișa rulajelor gestiunii de la inventarierea precedentă până la inventarierea curentă, cuprinde:

Sold la inventarul precedent= 4.000 lei
Intrări= 10.000 lei
Vânzări plus alte ieșiri= 4.200 lei
Sold la data inventarului curent= 9.800 lei

Din comparația soldului faptic de 10.250 lei și a celui scriptic de 9.800 lei, rezultă o diferență în minus de 450 lei. Calculul făcându-se la nivel global-valoric al gestiunii, diferențele nu pot fi decât de un singur fel: plusuri sau minusuri.

După stabilirea diferențelor, urmează regularizarea lor și înregistrarea în evidența operativă și contabilitatea sintetică și analitică.

Plusurile se înregistrează ca intrări de mărfuri, la preț de vânzare în debitul contului 371 „Mărfuri", creditându-se concomitent contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri" cu suma diferenței (dintre prețul de vânzare și costul de aprovizionare) calculată prin aplicarea coeficientului mediu de diferențe din perioada precedentă și contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" (cu diminuarea cheltuielilor la costul de aprovizionare al mărfii).

Minusurile valorice brute ce se contată la nivelul gestiunii se prelucrează în următoarele etape:

a) Deoarece compensările s-au produs automat între toate sortimentele gestiunii, se trece la calculul și înregistrarea perisabilităților pe timpul păstrării și desfacerii mărfurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Perisabilitățile se pot calcula pe fiecare sortiment de marfă, pe grupe de mărfuri sau pe total gestiune. Cel mai frecvent se calculează pe grupe de mărfuri aplicând primele legale la valoarea intrărilor sau desfacerii pe perioada de la începutul precedent la cel curent.

Grupa de mărfuri	Valoarea intrărilor între cele două inventare	Cota de perisabilitate (%)	Suma perisabilității calculate (lei)
1. Mezeluri	1.500	0,7	10
2. Brânzeturi	4.000	1,0	40
Total			50

Evaluate la preț de vânzare, pierderile normale stabilite la inventar se înregistrează ca ieșiri în creditul contului 371 „Mărfuri".

Concomitent se calculează și înregistrează diferențele dintre prețul de vânzare și costul de aprovizionare prin aplicarea cotei medii din perioada precedentă, iar cu costul de aprovizionare al mărfii se majorează cheltuielile cu marfa.

Considerând o cotă medie de diferență de 20%, pierderile normale se înregistrează astfel:

Pierderi normale la preț de vânzare = 50 lei
Coeficient de diferențe 20% = 10 lei
La cost de aprovizionare = 40 lei

%	=	371	50 lei
607			
„Cheltuieli privind mărfurile"			40 lei
378			
„Diferențe de preț la mărfuri"			10 lei

În afara perisabilităților ce apar datorită caracteristicilor mărfurilor, la unitățile care practică vânzarea prin autoservire se mai pot calcula pierderi din risc la desfacere. Acestea se calculează procentual, procentele fiind diferite în funcție de condițiile concrete ale gestiunii, amplasarea în teritoriu, posibilitățile de supraveghere a vânzării etc. Cotele de risc se aplică la volumul valoric al desfacerii realizate între două inventarieri consecutive și se înregistrează ca și perisabilitățile:

b) Prin scăderea din minusurile brute de mărfuri a pierderilor normale, peste normă și a cotelor de risc la desfacere, diferența netă în minus se înregistrează ca o cheltuială cu marfa, care se impută gestionarului.

În exemplul luat, avem:

diferența brută = 450 lei
perisabilități = 50 lei

minus net = 400 lei
coeficient de diferențe = 80 lei
320 lei

Se înregistrează ieșirea de marfă:

%	=	371	400 lei
607			320 lei
378			80 lei

Se înregistrează imputarea minusului la preț de vânzare:
minusul net (la preț de vânzare) = 400 lei
TVA (19%) = 76 lei
Total = 476 lei

428	=	%	476 lei
„Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”		758	400 lei
		4427 „TVA colectată”	76 lei

Rezumat

- Inventarierea mărfurilor se face simțită în principal: în cursul exercițiului pentru controlul gestiunilor și la închiderea exercițiului pentru stabilirea situației patrimoniale reale.
- Fazele inventarierii sunt:
  - pregătirea;
  - desfășurarea (inventarierea propriu-zisă);
  - stabilirea și regularizarea diferențelor de inventar.
- Stabilirea, regularizarea și contabilizarea diferențelor de inventar prezintă particularități în funcție de modalitatea de organizare a evidenței operative și a contabilității analitice a mărfurilor pentru:
  - gestiunile de mărfuri reflectate global-valoric;
  - gestiunile de mărfuri reflectate cantitativ-valoric.

A. În cazul gestiunilor cantitativ-valorice organizarea contabilității analitice permite controlul pe fiecare fel de marfă, prin compararea stocului soldurilor faptice din listele de inventar cu cele scriptice din fișele de cont. daca se respectă condițiile, compensarea se face atât cantitativ, cât și valoric. Limita de compensare o constituie cantitatea cea mai mică, indiferent că este cu plus sau cu minus.

Scanned with OKEN Scanner

În urma compensării pot rămâne diferenţe cantitativ-valorice în plus şi/sau în minus, denumite diferenţe nete.

Plusurile cantitativ-valorice se înregistrează ca o intrare de marfă, concomitent cu diminuarea cheltuielilor cu marfa;

Minusurile cantitativ-valorice se regularizează în continuare prin înregistrarea de perisabilităţi pe timpul păstrării mărfii. Cantitatea şi valoarea perisabilităţii se suportă de către întreprindere prin includere în cheltuielile cu marfa. După scăderea perisabilităţii din diferenţa netă se determină diferenţa definitivă. De regulă, aceasta se impută gestionarului după evaluarea ei la preţ de vânzare plus TVA.

În cazul unei gestiuni colective, suma imputată se împarte între membrii colectivului.

B. În cazul gestiunilor global-valorice, la unităţile cu amănuntul şi de alimentaţie publică, aplicarea metodei inventarului permanent nu se poate face decât în varianta la preţ de vânzare, iar contabilitatea analitică este urmărită global-valoric, în gestiune. Controlul este posibil numai la nivelul totalului valoric al gestiunii.

Din comparaţia soldului faptic şi a celui sintetic rezultă diferenţe în plus sau în minus. După stabilirea diferenţelor, urmează regularizarea – dar şi înregistrarea în evidenţa operativă şi contabilitatea sintetică şi analitică. Plusurile se înregistrează ca intrări de mărfuri, iar minusurile valorice se înregistrează prin calcularea perisabilităţii, iar diferenţa netă în minus se impută gestionarului.

Cuvinte – cheie:

- Inventar;
- Perisabilităţi;
- Gestiune cantitativ – valorică;
- Gestiune global – valorică;
- Plusuri valorice de inventar;
- Minusuri valorice de inventar;
- Diferenţe brute;
- Diferenţe nete.

Întrebări recapitulative:

În ce constă necesitatea şi rolul inventarierii?

Care sunt etapele inventarierii?

În ce situaţie este necesară inventarierea de control gestionar?

Cum se calculează şi înregistrează în contabilitate pierderile normale (perisabilităţile)?

Scanned with OKEN Scanner

Care este contul în care se înregistrează minusurile de inventar aflate în curs de soluționare?

Cum se stabilesc, regularizează și înregistrează diferențele de inventar la gestiunile de mărfuri?

Cum se stabilesc, regularizează și înregistrează diferențele de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate global-valoric?

Care sunt documentele utilizate în procesul de inventariere a mărfurilor?

Teste – grilă și studii de caz propuse spre rezolvare

1) Dispuneți de următoarele informații privind mărfurile: stocul scriptic de marfă = 115 lei; stocul faptic de marfă = 120 lei. Precizați înregistrarea contabilă care reflectă rezultatul inventarului fizic:

- 371 = 607 5 lei
- 371 = 707 5 lei
- 371 = 771 5 lei
- 371 = 711 5 lei
- 371 = 121 5 lei

2) Precizați scopul inventarierii efectuate la închiderea exercițiului financiar:

- pentru controlul gestiunilor;
- în vederea structurării fondului de marfă;
- pentru cunoașterea vechimii stocurilor;
- în vederea determinării vitezei de rotație a stocurilor;
- pentru stabilirea situației patrimoniale în vederea evaluării de bilanț.

3) Numărul de inventarieri generale este condiționat de:

- organizarea evidenței operative și a contabilității analitice a stocurilor;
- destinația stocurilor;
- numărul de sortimente aflate în stoc;
- mărimea gestiunii;
- numărul de gestionari.

4) Nu se pot inventaria:

- mărfurile aflate în stoc în unitățile operative ale societății;
- mărfurile aflate la terți;
- mărfurile nerecepționate încă;
- mărfurile nefacturate, dar recepționate;
- mărfurile aparținând altor patrimonii, dar aflate în gestiunea societății;

Scanned with OKEN Scanner

5) Nu reprezintă condiție de compensare la inventariere:
- se compensează între ele sorturi ale aceluiași sortiment;
- se compensează între ele sorturi ale aceluiași sortiment, ușor confundabile între ele;
- se compensează plusurile și minusurile constatate la recepție;
- se compensează diferențele constatate în aceeași gestiune;
- se compensează numai diferențe constatate în cadrul aceluiași exercițiu.

6) Minusul valoric constatat la inventar nu poate fi cauzat de:
- perisabilități normale;
- perisabilități peste normă;
- neglijența gestionarului;
- neglijența furnizorului;
- calamități naturale.

7) Dispuneți de următoarele informații:
- stocul scriptic de mărfuri = 1.200 lei
- stocul faptic = 1.000 lei.

Precizați înregistrarea contabilă corectă, care reflectă rezultatul inventarului fizic:

371 = 707 200 lei
607 = 371 200 lei
607 = 121 200 lei
607 = 397 200 lei
428 = 371 200 lei

8) Nu reprezintă etapă în regularizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate global-valoric:
- calculul și înregistrarea perisabilităților;
- calculul și înregistrarea pierderilor peste normă;
- compensările între plusuri și minusuri;
- înregistrarea lipsurilor din calamități;
- înregistrarea lipsurilor datorate gestionarului.

9) O societate are în stoc la deschiderea exercițiului:
- Marfa „X": 5.500 Kg la cost de achiziție 0.85 lei/Kg
- Marfa „Y": 2.250 bucăți la cost de achiziție 1 leu/bucata
- Marfa „Z": 2.100 cutii la cost de achiziție de 0.6 lei/cutie.
- La închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii se constată un stoc de:

Scanned with OKEN Scanner

- Marfa „X": 5.400 bucăți
- Marfa „Y": 2.110 bucăți
- "Marfa „Z": 2.140 bucăți

Să se stabilească, regularizeze și înregistreze diferențele la inventar, conform legislației în vigoare, cunoscând că cele trei mărfuri sunt sorturi ale aceluiași sortiment și îndeplinesc condițiile pentru compensare.

10) Dispuneți de următoarele informații privind mărfurile:

- Stocul scriptic de marfă: 1.600 lei
- Stocul faptic constatat la inventar: 1.450 lei

Precizați înregistrarea contabilă care reflectă rezultatul inventarului fizic:

371 = 607 150 lei
461 = 371 150 lei
428 = 371 150 lei
607 = 371 150 lei
428 = % 150 lei
758 100 lei
4427 50 lei

11) Dispuneți de următoarele informații:

- sold la inventarul precedent:1.550 lei
- intrări:1.000 lei
- vânzări, plus alte ieșiri: 750 lei
- sold la data inventarului curent:1.800 lei
- Din listele de inventar soldul faptic al gestiunii este în sumă de 1.850 lei.

Să se determine, regularizeze și înregistreze diferențele la inventar în acest caz.

12) Dispuneți de următoarele informații privind mărfurile:

- stocul scriptic de mărfuri: 2.950 lei
- stocul faptic de mărfuri: 3.000 lei

Precizați înregistrarea contabilă corectă care reflectă rezultatul inventarului fizic:

371 = 711 50 lei
371 = 607 50 lei
607 = 121 50 lei
371 = 707 50 lei
371 = 117 50 lei

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL XI
CONTABILITATEA ALTOR OPERAŢII CU MĂRFURI

11.1 Contabilitatea mărfurilor aflate la terţi

Mărfurile aflate la terţi fac parte din patrimoniul întreprinderii, dar se află pentru o perioadă determinată la alte întreprinderi.

În raport de scopul pentru care se află mărfurile la terţi deosebim următoarele situaţii:

- Mărfurile date spre prelucrare sau recondiţionare la terţi;
- Mărfurile cumpărate şi achitate, dar lăsate în custodia furnizorului;
- Mărfuri refuzate de clienţi în urma vânzării şi rămase în custodia acestora;
- Mărfuri date spre vânzare în consignaţie.

a) Contabilitatea mărfurilor date spre prelucrare sau recondiţionare la terţi se organizează pentru mărfurile dezafectate temporar la alte întreprinderi în vederea prelucrării (transformării în alte sortimente) sau recondiţionării (pentru refacerea parametrilor de calitate).

Atât prelucrarea cât şi recondiţionarea contribuie la creşterea vitezei de rotaţie a mărfurilor prin mobilizarea unor mărfuri greu vandabile.

Prelucrarea presupune obţinerea unor sortimente noi de mărfuri, iar recondiţionarea menţinerea sortimentelor, dar aducerea lor la calitatea iniţială (prin revopsire, curăţare, albire etc.).

Cheltuielile ocazionate de aceste operaţii constau în: costul prelucrării sau recondiţionării facturat de furnizori, cheltuielile de transport dus-întors, de manipulare, pierderi de mărfuri pe timpul transportului etc.

Acestea se pot cuprinde în costul de aprovizionare al mărfurilor obţinute în urma prelucrării sau recondiţionării sau se vor include în cheltuielile privind mărfurile.

Contabilitatea sintetică a mărfurilor trimise spre prelucrare sau recondiţionare se organizează cu ajutorul contului 357 „Mărfuri aflate la terţi". Se debitează cu valoarea mărfurilor trimise la terţi şi se creditează cu aceeaşi valoare la aducerea mărfurilor de la terţi, cu această ocazie

Evaluarea mărfurilor trimise la terţi se face la acelaşi tip de preţ cu stocul de mărfuri.

Presupunem că stocurile şi operaţiunile cu mărfuri se înregistrează prin metoda inventarului permanent la cost de aprovizionare şi că întreprinderea trimite la

Scanned with OKEN Scanner

prelucrare cu un aviz de însoţire a mărfurilor 20 m mătase la un cost de aprovizionare de 150 lei/m = 3.000 lei.

În urma prelucrării se obţin 130 de fuste.

Din factura trimisă la furnizor reiese:

	Suma	TVA
Manoperă prelucrare	1.000 lei	190 lei
Cheltuieli de transport	100 lei	19 lei
Total factură	1.100 lei	209 lei
Total de plată: 1.309 lei		

Operaţiile de trimitere şi aducere de la prelucrare necesită următoarele înregistrări contabile:

a) Trimiterea vechiului sortiment la prelucrare:

30.000.000 lei 357 „Mărfuri aflate la terţi" = 371 „Mărfuri/mătase" 3.000 lei

b) Aducerea noului sortiment de la prelucrare:

4.309 lei	%	=	%	4.309 lei
4.100 lei	371 „Mărfuri/stofă"		357 „Mărfuri aflate la terţi"	3.000 lei
209 lei	4426 „TVA deductibilă"		401 „Furnizori"	1.309 lei

dacă evaluarea stocului de mărfuri se face la preţ de vânzare, iar marja brută pentru mătase este de 25%, trimiterea la prelucrare se înregistrează astfel:

% = 371 „Mărfuri"	3.750 lei
357 „Mărfuri aflate la terţi"	3.000 lei
378 „Diferenţe de preţ la marfă"	750 lei

Costul de aprovizionare al stofei = 300 m x 10 lei/m = 3.000 lei

Marja brută 25% = 750 lei

Preţ de vânzare = 3.750 lei

Aducerea de la prelucrare se înregistrează la preţul de vânzare al noului sortiment (a cărui marjă brută este de 20%):

Ca al mărfii	= 3.000 lei
Manopera	= 1.000 lei
Cheltuieli de transport	= 100 lei
Ca al fustelor	= 4.100 lei
Marjă brută (20%)	= 820 lei
Pv	= 4.920 lei

Scanned with OKEN Scanner

TVA pentru prestarea serviciului
de prelucrare și transport (19% x 1.100) = 209 lei

5.129 lei	%	=	%	5.129 lei
4.920 lei	371 „Mărfuri”		357 „Mărfuri aflate la terți”	3.000 lei
209 lei	4426 „TVA deductibilă”		378 „Diferențe de preț la mărfuri”	820 lei
			401 Furnizori”	1.309 lei

În cazul trimiterii mărfurilor la recondiționare, va aducerea lor se majorează costul de aprovizionare al mărfurilor cu cheltuielile efectuate.

În condițiile aplicării inventarului permanent la cost de aprovizionare, presupunem că se trimit la revopsit:

200 m țesături x 8 lei/m = 1.600 lei

Avizul de însoțire a mărfurilor ce se întorc de la recondiționare este însoțit de factura furnizorului care cuprinde:

prestări servicii (manoperă de recondiționare) = 350 lei
cheltuieli de transport = 50 lei
Total = 400 lei
TVA (19%) = 76 lei
Total general = 476 lei

357	=	371	1600 lei
„Mărfuri aflate la terți”		„Mărfuri”	

Aducerea de la prelucrare:

2.076 lei	%	=	%	2.076 lei
2.000 lei	371 „Mărfuri”		357 „Mărfuri aflate la terți”	1.600 lei
76 lei	4426 „TVA achitată”		401 „Furnizori”	476 lei

b) Contabilitatea mărfurilor cumpărate și lăsate în custodia furnizorilor

Există cazuri în care deși aprovizionate și achitate furnizorului, uneori mărfurile rămân în păstrarea acestuia din lipsa spațiilor de depozitare proprii sau a mijloacelor de transport.

În această situație, pe lângă „Factură” se mai întocmește un „Proces-verbal de luare în custodie” în care se precizează și tariful perceput de furnizori pentru păstrarea mărfii. Acesta majorează costul de aprovizionare al mărfurilor.

Pe baza facturii se înregistrează intrarea mărfurilor și, eventual, ambalajelor în patrimoniu și achitarea contravalorii lor. La sosirea mărfurilor în unitățile

Scanned with OKEN Scanner

operative ale întreprinderii, pa baza avizelor de însoțire a mărfurilor se face o înregistrare de transfer din contul 357 „Mărfuri aflate la terți" în contul 371 „Mărfuri".

Dacă la sosirea mărfurilor se constată diferențe în plus sau în minus, acestea se soluționează astfel:

- Plusurile cantitativ-valorice se înregistrează ca o intrare de marfă, folosind contul 408 și considerând TVA neexigibilă, iar cele neacceptate se preiau în custodie;
- Minusurile cantitativ-valorice necesită creditarea contului 357 „Mărfuri în custodie la terți" în corespondență cu contul 607 „Cheltuieli cu marfa".

Studiu de caz: presupunând că se înregistrează factura furnizorului pentru mărfuri recepționate și achitate, dar lăsate în custodia acestuia, cuprinzând:

		TVA
Marfa „X": 1.200 buc. x 1 lei/buc.	= 1.200 lei	2280 lei
Marfa „Y": 900 buc. x 1.5 lei/buc.	= 1.350 lei	256.5 lei
Total	= 2.550 lei	484.5 lei
Cutii: 210 buc. x 8.000 lei/buc.	= 168 lei	31.9 lei
Cheltuieli pentru păstrarea mărfii	= 100 lei	19 lei
Total	= 268 lei	50.92 lei
Total general	= 2.818 lei	535.42 lei

= 2.818 lei + 535.42 lei =3.353,42 lei

În contabilitate se vor efectua următoarele înregistrări:

%	=	401 „Furnizori"	3.353,42 lei
357 „Mărfuri în custodie la terți"			2.650 lei
358 „Ambalaje aflate la terți"			168 lei
4426 „TVA deductibilă"			535.42 lei

c) Contabilitatea mărfurilor refuzate de clienți și rămase în custodia acestora

În cazul unor livrări de mărfuri necontractate sau necomandate, la alte termene decât cele prevăzute în contract sau de altă calitate, clientul le poate refuza la plată, total sau parțial, luându-le pentru o perioadă de timp în custodie.

Evaluarea mărfurilor rămase în custodia clienților se poate face la același tip de preț ca marfa aflată în patrimoniu sau la orice alt tip de preț.

Dacă întreprinderea a înregistrat vânzarea, respectiv descărcarea gestiunii pentru marfa livrată, ea trebuie să storneze aceste înregistrări, după care este necesar să-și reîntregească patrimoniul cu aceste mărfuri.

Apoi, până la primirea lor prin restituirea efectuată de client, le înregistrează ca mărfuri aflate la terți în corespondență cu contul 371 „Mărfuri".

Scanned with OKEN Scanner

Dacă mărfurile se vând altor clienţi direct din custodie, se va credita contul 357 „Mărfuri în custodie la terţi" cu valoarea mărfurilor ieşite din custodie.

Cunoscând că un angrosist a livrat pe răspunderea proprie unui detailist, conform documentelor:

Marfa „X": 500 buc. x 6 lei/buc. = 3.000 lei
TVA (19%) = 570 lei
Total general = 3.570 lei
Au loc înregistrările contabile:
Pentru vânzarea mărfurilor:

411 „Clienţi"	=	%	3.570 lei
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	3.000 lei
		4427 „TVA colectată"	570 lei

Descărcarea gestiunii la cost de aprovizionare:

Marfa „X" 500 buc. x 4.5 lei/buc. = 2.250 lei
607 „Cheltuieli cu marfa" = 371 „Mărfuri" 2.250 lei

De la client se primeşte documentaţia de refuz de plată pentru 200 bucăţi marfă „X" ca fiind necorespunzătoare calitativ; el solicită trimiterea unei facturi cu sumele corespunzătoare refuzului în roşu.

Corespunzător acestei constatări se efectuează încasarea pentru:
Marfa „X" 30 buc. x 60 lei/buc. = 1.800 lei
TVA (19%) = 342 lei
Total general = 2.142 lei

512 „Disponibil la bancă" = 4111 „Clienţi" 1.428 lei

Se stornează operaţia de descărcare a gestiunii pentru marfa refuzată:
Marfa „X": 200 buc. x 6 lei/buc.= 1.200 lei
TVA (19%) = 228 lei
Total general = 1.428 lei

%	=	411 „Clienţi"	1.428 lei
701 „Venituri din vânzarea mărfurilor"			1.200 lei
4427 „TVA colectată"			228 lei

Se stornează operaţia de descărcare a gestiunii pentru marfa refuzată:

Marfa „X": 20 buc. x 45 lei/buc. = 900 lei

371	=	607	900 lei
„Mărfuri"		„Cheltuieli cu marfa"	

Scanned with OKEN Scanner

Se înregistrează marfa rămasă în custodie:

357	=	371	900 lei
„Mărfuri în custodie"		„Mărfuri"	

Remarcă: Se poate înregistra direct diminuarea cheltuielilor cu marfa și lăsarea acestora în custodie, astfel:

357	=	607	900 lei
„Mărfuri în custodie"		„Cheltuieli cu marfa"	

Se înregistrează readucerea mărfurilor restituite:

371	=	357	900 lei
„Mărfuri"		„Mărfuri în custodie"	

11.2. Contabilitatea mărfurilor date spre vânzare în consignație. Evaluarea și documentele specifice mărfurilor în comerțul de consignație

Comerțul de consignație[31], ca formă a comerțului cu amănuntul, asigură desfacerea unor mărfuri aparținând unor persoane fizice sau juridice. Ca urmare, se diversifică paleta sortimentală a mărfurilor oferite consumatorilor.

Mărfurile destinate vânzării prin consignație pot să fie noi sau cu un anumit grad de uzură, dar trebuie să fie în stare de folosință și cu un aspect comercial.

Evaluarea mărfurilor care fac obiectul consignației operează cu două categorii de prețuri: prețuri de evaluare și prețuri de vânzare.

Prețul de evaluare poate fi stabilit: fie de prețuitorii din cadrul biroului de primire, fie de proprietarul mărfurilor, fie prin negociere de către partenerii implicați (prețuitori și proprietari). Nivelul acestui preț este corelat cu prețurile mărfurilor similare și cu eventuala uzură a mărfurilor.

Prețul de evaluare este prețul plătit deponenților, putând fi diminuat cu reținerile datorate păstrării mărfurilor peste termenul normal stabilit sau cu reducerile acceptate de deponent în cazul vânzării mărfurilor.

Prețul de vânzare se compune din:

- Prețul de evaluare;
- Comisionul consignației (procent aplicat la prețul de evaluare);
- Eventual TVA la comision.

---

[31] Bârsan L., Dumitrana M., Negruțiu M. – „Contabilitatea în Comerț și Turism", Editura Maxim, București, 1998.

Scanned with OKEN Scanner

Remarcă: Tot comerțului de consignație poate fi asimilată și vânzarea de către producători sau comercianți a mărfurilor prin intermediul unor comisionari.

Participanții la operațiile de consignație sunt în acest caz: consignatorii (deponenții) și consignatarii (comisionarii).

Consignatarii beneficiază de un comision și suportă toate cheltuielile legate de pierderile de mărfuri din vina lor. Cheltuielile efectuate de consignatari în contul consignatorilor sunt recuperate de la aceștia.

1. Documentele pentru evidența intrărilor de mărfuri sunt:

- Bon de primire a mărfurilor în consignație, document întocmit la primirea mărfurilor, în care se consemnează:
  - Date despre deponent (persoană fizică);
  - Felul mărfurilor;
  - Număr sau cantitate;
  - Prețul de evaluare.

  și servește la evidențierea mărfurilor aflate în păstrare temporară și ca document de plată, în cazul vânzării mărfurilor sau pentru retragerea acestora de către deponent.
- Avizul de însoțire a mărfii:

Pe baza „Avizului de însoțire a mărfii", consignatarul procedează la organizarea recepției și consemnarea acesteia în „Procesul-verbal de custodie".

- Centralizatorul intrărilor.

2. Documente pentru evidențierea ieșirilor de mărfuri:

- Bonul de vânzare;
- Factura, pe baza căreia se completează zilnic „Borderoul de ieșire a obiectelor din consignație";
- Dacă unitatea este plătitoare de TVA, ea întocmește lunar „Jurnalul pentru vânzări";
- După vânzarea mărfurilor, consignatarul întocmește un document numit „Contul de vânzări", echivalentul unui decont prin care se justifică venitul net obținut și care urmează a fi decontat consignatorului.

Conturile utilizate în operațiile de consignație:

1) Contul 8033 „Valori materiale primite spre păstrare sau custodie" pentru evidențierea mărfurilor primite în gestiune, dar aparținând deponenților sau consignatorilor;

Scanned with OKEN Scanner

2) Contul 357 „Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi", care înregistrează mărfurile trimise de consignator spre vânzare la consignatar;

3) Contul 462 „Creditori diverşi", care ţine evidenţa angajamentelor faţă de deponenţi sau consignatori şi care decurg din momentul vânzării mărfurilor;

4) Conturile din Clasa 6 pentru evidenţierea costului mărfurilor vândute de consignatori, cât şi pentru cheltuielile proprii impuse de existenţa şi desfăşurarea activităţii;

5) Contul 707 „Venituri din vânzări de mărfuri", care evidenţiază, după caz:

- Comisioanele consignatarilor;
- Preţul de vânzare al consignatorului.

6) Contul 121 „Profit şi pierdere", prin care se reunesc :::: de cheltuieli şi venituri în vederea calculului rezultatului.

Rezultatul se calculează:

a) La consignatori:

Rezultat = Preţ vânzare – (Cost achiziţie + Comisionul consignatarului)

b) La consignatari:

Rezultat = Comisioane – Cheltuieli proprii

Studiu de caz:

A. La consignaţiile care primesc mărfuri de la persoane fizice

Se consideră o primire de mărfuri de la deponent, mărfuri evaluate la 5.000 lei; comisionul consignaţiei = 20%. Se vând mărfurile şi se achită deponentul.

1) Primirea mărfurilor în consignaţie:

Debit cont 8033 „Valori materiale de primire în păstrare sau custodie" 5.000 lei

2) Vânzarea mărfurilor la preţ de vânzare = preţ de vânzare + comisionul + TVA

Preţ evaluare = 5.000 lei
Comision (20%) = 1.000 lei
TVA (19%) = 190 lei
Preţ de vânzare = 6.190 lei

5311 „Casa în lei"	=	%	6.119 lei
		462 „Creditori diverşi"	5.000 lei
		704 „Venituri din prestări servicii"	1.000 lei
		4427 „TVA colectată"	190 lei

Remarcă: vânzarea coincide cu angajamentul ferm față de deponenți la nivelul prețului de evaluare. Venitul consignației este egal cu comisionul realizat.

3) Simultan, se scad din gestiune mărfurile vândute:
credit cont 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" 5.000 lei
4) Plata deponenților
462 „Creditori diverși" = 5311 „Casa în lei" 5.000 lei

B. Vânzarea în consignație între persoane juridice:
Societatea comercială „X" primește în ianuarie exercițiul „N" de la societatea „Y" în regim de consignație mărfuri în valoare de 8.000 lei, comisionul perceput de S.C. „X" = 10% din prețul deponentului. În luna februarie, S.C. „X" vinde mărfurile aflate în consignație.

1) În contabilitatea consignatarului (consignației) se înregistrează:
În ianuarie, exercițiul „N" se înregistrează primirea de mărfuri în consignație (de la consignatori).
Debit cont 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" 8.000 lei
2) Vânzarea de mărfuri în februarie ex. „N":
Pv = 8.000 + 800 = 8.800 lei
TVA (19%) = 1.672 lei
Total = 10.472 lei

5311 „Casa în lei"	=	%	10.472 lei
		707 „Venit din vânzarea mărfii"	8.800 lei
		4427 „TVA colectată"	1.672 lei

3) Scoaterea din evidență a mărfurilor vândute:
Credit cont 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" 8000 lei

4) Primirea facturii de la deponent pentru mărfurile trimise spre vânzare:

%	=	401	9.520 lei
371 „Mărfuri"			8.000 lei
4426 „TVA deductibilă"			1.520 lei

5) Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	8.000 lei

La S.C. „Y", în contabilitatea deponentului se fac următoarele înregistrări contabile:

- În contabilitatea deponentului „Y", mărfurile trimise în consignație se evidențiază în contul 357 „Mărfuri aflate la terți" la cost de achiziție. În cazul nostru, costul de achiziție este de 5.000 lei

1) Se înregistrează trimiterea mărfurilor spre vânzare în consignație:

357	=	371	5.000 lei
„Mărfuri trimise în consignație"		„Mărfuri"	

2) Facturarea mărfurilor la prețul de vânzare:

4111	=	%	9.500 lei
„Clienți"		707	8.000 lei
		„Venit din vânzarea mărfurilor"	
		4427	1.520 lei
		„TVA colectată"	

3) Descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

607	=	357	5.000 lei
„Cheltuieli privind mărfurile"		„Mărfuri aflate în custodie la terți"	

Contabilitatea transporturilor de mărfuri

Transporturile de mărfuri pot să aibă loc între gestiunile aparținând aceleiași unități. Pot exista două cazuri:

- Transferul se efectuează la aceleași prețuri de înregistrare practicate de ambele gestiuni;
- Prețuri diferite practicate de gestiunile implicate.

Transferurile au loc pe baza „Notei de predare-transfer-restituire", întocmită de compartimentul comercial în patru exemplare: unul rămâne în carnet, câte unul ajunge la gestiunile între care se efectuează transferul pentru înregistrări în evidența operativă, iar un exemplar se înaintează compartimentului financiar-contabilitate pentru înregistrări în contabilitatea analitică, și dacă este necesar, în contabilitatea sintetică.

1) Dacă evaluarea mărfii se face la același tip de preț la ambele gestiuni (și acesta este costul de aprovizionare) sunt suficiente înregistrările în contabilitatea analitică.

Ele se fac numai în analiticele contului de marfă, în debit în roșu la gestiunea predătoare și în negru la gestiunea primitoare, astfel încât să nu se denatureze rulajului contului sintetic și să se păstreze corelațiile între conturile analitice și cel sintetic.

Scanned with OKEN Scanner

2) Daca evaluarea mărfii se face la preț de vânzare şi cele două unităţi practică preţuri de vânzare diferite (de exemplu, un restaurant de categoria I şi un bufet de categoria a II-a sau invers), înregistrările în contabilitatea analitică trebuie completate cu înregistrarea diferenţei dintre cele două preţuri în contabilitatea sintetică.

De exemplu, se transfera: 100 porţii preparat „X" de la un restaurant de categoria a II-a, preț de vânzare 6 lei/porţia, la un bufet de categoria I, preț de vânzare 8.5 lei/porţie.

Transferul se va înregistra astfel:

În contabilitatea analitică:

Cont „Mărfuri" / Restaurant categoria a II-a:

Data	Document		Explicaţia	Debit	Credit	Sold
	Fel	Număr				
1.01			Stoc marfă	-	-	800
20.01	NPR	5	Transfer la bufet	100 x 6 = 600	-	1.400

Cont „Mărfuri" / Bufet, categoria I

Data	Document		Explicaţia	Debit	Credit	Sold
	Fel	Număr				
1.01			Stoc marfă	-	-	100
20.01	NPR	5	Transfer de la restaurant	100 x 8.5 = 850	-	950

În contabilitatea sintetică:

100 p x 6 lei/p = 600 lei

100 p x 8.5 lei/p = 850 lei

Diferenţa de preţ = 250 lei

371 „Mărfuri" = 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" 250 lei

11.3. Contabilitatea vânzărilor de mărfuri cu plata în rate

Contabilitatea vânzărilor de mărfuri cu plata în rate presupune evidenţierea creanţelor faţă de clienţii cu plata în rate în momentul vânzării, pentru o mărime egală cu: preţul de vânzare, dobânda aferentă perioadei pentru care se face vânzarea în rate, precum şi TVA aferentă.

Dobânda se calculează pe baza cotei convenite de unitate, în funcţie de rata pieţei şi reprezintă, în momentul vânzării, un venit înregistrat în avans.

Dobânda se încasează odată cu ratele; în acest caz se utilizează contul 472 „Venituri înregistrate în avans", care are funcţie contabilă de pasiv. Se creditează

Scanned with OKEN Scanner

la înregistrarea dobânzii în momentul vânzării şi se debitează pe măsura încasării acesteia şi transformarea în venit din dobânzi.

Soldul creditor reflectă dobânda care nu a ajuns la scadenţă.

Preţul de vânzare este recunoscut ca venit în totalitate în momentul vânzării conform IAS 18[32] „Venituri".

Studiu de caz:

Societatea comercială „X" a vândut în exerciţiul „N" mărfuri cu plata în rate, în valoare de 25.000 lei; costul mărfurilor = 20.000 lei.

Ratele se încasează eşalonat, pe o perioadă de 5 luni cu o dobândă totală fixă de 10%, la preţul de vânzare, care se încasa în rate egale

Să se înregistreze vânzarea de mărfuri cu plata în rate:

4111	=	%	32.250 lei
„Clienţi"		707	25.000 lei
		„Venit din vânzarea de mărfuri"	
		472	2.500 lei
		„Venituri înregistrate în avans"	
		4427	4.750 lei
		„TVA colectată"	

2) Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute (la costul mărfurilor):

607	=	371	20.000 lei
„Cheltuieli privind mărfurile"		„Mărfuri"	

3) Încasarea lunară a ratelor şi a dobânzii stabilite conform contractului:

Rata lunară = 25.000 lei / 5 luni = 5.000 lei/lună

Dobânda lunară = 2.500 lei / 5 luni = 500 lei/lună

5121	=	4111	5.500 lei
„Conturi la bănci în lei"		„Clienţi"	

4) Transformarea dobânzii în venit curent:

472	=	766	500 lei
"Venituri înregistrate în avans"		„Venituri din dobânzi"	

[32] XXX – Standardele Internaţionale de Contabilitate, Editura Economică, Bucureşti, 2001

Scanned with OKEN Scanner

Rezumat

Mărfurile aflate la terți fac parte din patrimoniul întreprinderii, dar se află pentru o perioadă determinată la alte întreprinderi.

În raport de scopul pentru care se află mărfurile la terți, putem avea:

a) Mărfuri date spre prelucrare sau recondiționare la terți:

a1) Prelucrarea presupune obținerea unor sortimente noi de mărfuri;

a2) Recondiționarea presupune menținerea sortimentelor.

Cheltuielile ocazionate de aceste operații constau în: costul prelucrării sau recondiționării, cheltuielile de transport, de manipulare, pierderi pe timpul transportului.

b) Mărfuri cumpărate și lăsate în custodia furnizorilor, din lipsa spațiilor de depozitare proprii sau a mijloacelor de transport.

c) Mărfuri refuzate de clienți și rămase în custodia acestora;

d) Mărfuri date spre vânzare în consignație.

Evaluarea mărfurilor în cazul consignației operează cu două categorii de prețuri: prețuri de evaluare și prețuri de vânzare. Participanții la operațiile de consignație sunt în acest caz: consignatorii (deponenții) și consignatarii (comisionarii).

Consignatarii beneficiază de un comision și suportă toate cheltuielile legate de pierderea de mărfuri din vina lor. Cheltuielile efectuate de consignatari în contul consignatorilor sunt suportate de aceștia.

Contabilitatea vânzărilor de mărfuri cu plata în rate, presupune evidențierea venitului din vânzare și, implicit, recunoașterea acestuia în momentul semnării contractului de vânzare-cumpărare și a transferării proprietății bunurilor.

Creanța din vânzare cuprinde: prețul de vânzare, dobânda și TVA aferentă.

Dobânda inclusă în creanța asupra clienților se evidențiază cu ajutorul contului 472 „Venituri înregistrate în avans", iar pe măsura încasării ratelor și a dobânzii aferente, aceasta se transformă în venituri din dobânzi, evidențiindu-se cu ajutorul contului 766 „Venituri din dobânzi".

Întrebări recapitulative:

Care sunt situațiile în care se pot afla mărfurile aflate în custodia terților?

În ce situații se pot afla mărfurile aparținând unor patrimonii străine în custodia societății noastre?

Ce cunoașteți despre transferurile de mărfuri și cum se contabilizează ele?

Scanned with OKEN Scanner

Cum se determină valoarea unei mărfi aduse de la prelucrare (sau recondiționare)?

Cum se studiază și se înregistrează diferențele constatate la recepția mărfurilor aduse din custodia furnizorului?

Cum se evaluează mărfurile primite în consignație?

Care sunt documentele specifice operațiilor de consignație?

Care sunt deosebirile în contabilizarea mărfurilor primite în consignație de la persoane fizice (populație), față de cele primite în consignație de la persoane juridice?

Când se utilizează pentru reflectarea mărfurilor aflate în custodie contul 357 și când 8033?

Cum se contabilizează vânzarea de mărfuri cu plata în rate? Care sunt conturile utilizate în acest caz?

Teste-grilă și studii de caz propuse spre rezolvare

1) Nu fac parte din categoria mărfurilor aflate la terți:

- Mărfurile date spre prelucrare sau recondiționare;
- Mărfurile date spre vânzare în consignație;
- Mărfurile refuzate de clienți și returnate de ei;
- Mărfurile date spre vânzare în comision;
- Mărfurile cumpărate și lăsate în custodia furnizorului.

2) Într-o unitate de consignație, cifra de afaceri este reprezentată de:

- Prețul de vânzare al mărfurilor trimise de consignatori;
- Comisionul din vânzarea mărfurilor;
- Prețul de vânzare al mărfurilor vândute;
- Prețul de vânzare al mărfii vândute și comisionul din operațiile de consignație;
- Prețul de vânzare al mărfurilor stabilit de consignator.

3) Marfa recepționată dar neacceptată în gestiune se înregistrează cu ajutorul contului:

- 8033;
- 371;
- 357;
- 607;
- 462.

Scanned with OKEN Scanner

4) Valoarea unei mărfi aduse de la prelucrare este egală cu:

- valoarea mărfii trimise la prelucrare;
- valoarea mărfii trimise şi manopera de prelucrare;
- valoarea mărfii trimise la prelucrare, manopera de prelucrare, cheltuieli de transport dus-întors şi alte cheltuieli accesorii;
- manopera de prelucrare;
- valoarea mărfii trimise la prelucrare şi comisionul furnizorului.

5) Se primesc obiecte în consignaţie spre a fi vândute la un preţ de evaluare în valoarea de 1.500 lei, comision 15%, TVA = 19%.

Care este înregistrarea contabilă de primire a obiectelor în consignaţie?

6) Societatea comercială „X" vinde mărfuri recepţionate în regim de consignaţie conform Jurnalului vânzării de mărfuri în consignaţie, în valoarea de 1.200 lei, TVA = 19%.

Să se înregistreze în contabilitate vânzarea mărfurilor recepţionate în regim de consignaţie.

7) În urma vânzării mărfurilor în regim de consignaţie, se stinge datoria faţă de deponent, în valoare de 1.250 lei, conform registrului de casă.

Se cere formula contabilă aferentă operaţiunii.

8) Se scot din evidenţă obiectele primite în consignaţie şi vândute, preţul de evaluare fiind de 1.000 lei, comisionul = 20%, TVA = 19%.

Se cere să se înregistreze în contabilitate scoaterea din evidenţă a obiectelor primite în consignaţie.

9) Se trimit la prelucrare mărfuri în valoare de 2.000 lei; cheltuielile cu transportul sunt în valoare de 1000 lei; cheltuielile cu manopera (cheltuielile de prelucrare) sunt în valoare de 250 lei.

Se cere să se înregistreze operaţiunile legate de trimiterea la prelucrare, precum şi revenirea în gestiune a mărfurilor prelucrate.

10) Dispuneţi de următoarele informaţii: o societate lasă în custodia furnizorului marfă „X" – 580 bucăţi, preţ de cumpărare: 5 lei/buc, cheltuieli de depozitare: 100 lei, TVA = 19%.

La aducerea mărfurilor, se recepţionează 590 bucăţi, cheltuielile de transport fiind de 1.000 lei, TVA = 19%, achitate în numerar.

Se cere înregistrarea contabilă la recepţia mărfurilor aduse din custodie.

Scanned with OKEN Scanner

11) O societate de comerț recepționează în depozitul furnizorului:

- Marfă „X": 2.500 m, preț de cumpărare = 6 lei/m;
- Marfă „Y": 8.000 bucăți, preț de cumpărare = 4.5 lei/bucată, TVA = 19%.

Marfa recepționată se lasă în custodia furnizorului datorită lipsei spațiilor comerciale proprii, cheltuielile de depozitare facturare fiind în valoare de 120 lei, TVA = 19%.

La o dată ulterioară, se aduce marfa din custodie.

Se cere să se înregistreze în contabilitate operațiile economico-financiare.

12) În exercițiul „N", o societate de comerț a vândut cu plata în rate mărfuri în valoare de 20.000 lei, costul acestora fiind de 15.000 lei. Ratele sunt eșalonate pe 10 luni, dobânda totală fixă este de 10%, încasată în rate egale.

Se cere să se înregistreze operațiile economico-financiare în prima lună din exercițiul „N".

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL XII
CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR*

12.1. Structura cheltuielilor și veniturilor

În cadrul activității sale, un agent economic realizează o diversitate de operații care angajează cheltuieli și generează venituri.

Cheltuielile reprezintă fie diminuări ale unor elemente de activ, fie majorări ale unor elemente de pasiv, care generează o diminuare a beneficiilor economice.

Veniturile reprezintă fie o creștere a unor elemente de activ, fie o diminuare a unor elemente de pasiv, care generează o majorare a beneficiilor economice.

Cheltuielile diminuează performanțele financiare ale entității, iar veniturile generează creșterea performanțelor financiare ale acesteia.

Efectuarea cheltuielilor și generarea veniturilor se derulează în mai multe etape succesive sau simultane. Astfel, în cazul cheltuielilor se delimitează patru momente:

1) Angajarea cheltuielilor - intervine în momentul cumpărării de bunuri stocabile și nestocabile, lucrări, utilități și servicii destinate producției, când apare obligația de plată către furnizori;
2) Consumul - reprezintă utilizarea efectivă a resurselor în scopul satisfacerii nevoilor productive sau neproductive. Exemplu: utilizarea materiilor prime pentru fabricarea produselor finite, vânzarea mărfurilor;
3) Plățile - înseamnă achitarea unei sume de bani ca echivalent al bunurilor și serviciilor primite. Există anumite plăți care reprezintă un transfer fără echivalent, cum ar fi: plata impozitului pe profit sau venit, plata amenzilor și penalităților etc.
4) Imputarea - reprezintă etapa în care cheltuielile sunt decontate, adică sunt suportate din veniturile realizate, obținându-se astfel, rezultatul exercițiului.

În cadrul procesului de creare a veniturilor se delimitează patru momente:

- Producția este etapa realizării bunurilor și serviciilor în cadrul obiectului principal de activitate al unei entități.
- Facturarea sau vânzarea pe credit - reprezintă transferul dreptului de proprietate de la furnizor la client.
- Încasarea – este etapa în care bunurile și serviciile vândute se transformă în bani.

---

* Gheorghe Lepădatu, Luminița Jalbă, *Contabilitate financiară*, Editura Pro Universitaria, București, 2024, p. 347-391.

Scanned with OKEN Scanner

- Încorporarea – este momentul în care veniturile absorb cheltuielile în vederea obținerii rezultatului.

Întrucât România a optat pentru o contabilitate de angajamente, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se face în momentul angajării cheltuielilor sau al consumului de resurse, indiferent de momentul plății.

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor se face în momentul livrării bunurilor și serviciilor pe bază de factură sau alte documente, indiferent de momentul încasării acestora.

Structurarea cheltuielilor și a veniturilor în contabilitatea financiară se face după natura activităților care le-au generat și anume:

- cheltuieli și venituri de exploatare - generate de activități desfășurate în cadrul obiectului de activitate al entității, precum și de alte activități conexe acestora;
- cheltuieli și venituri financiare – generate de activități de natură financiară precum: diferențe de curs valutar, dobânzi, cheltuieli și venituri aferente investițiilor financiare etc.
- cheltuieli și venituri extraordinare – rezultate din evenimente sau tranzacții care sunt diferite de activitățile curente și care nu se repetă în mod frecvent;
- cheltuieli și venituri privind amortizările și provizioanele;
- cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite.

12.2. Organizarea contabilității cheltuielilor și veniturilor

Principalele obiective ale organizării contabilității cheltuielilor și veniturilor sunt:

- *fundamentarea cheltuielilor și veniturilor în bugetul de venituri și cheltuieli* pe baza informațiilor din exercițiul financiar precedent și a obiectivelor din perioada următoare;
- *separarea cheltuielilor și veniturilor* din perioada curentă față de cele aferente perioadei viitoare;
- *gruparea cheltuielilor și veniturilor după natura lor economică* în vederea stabilirii rezultatului din exploatare, financiar și extraordinar.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor se realizează cu ajutorul clasei 6 „*Conturi de cheltuieli*", iar contabilitatea veniturilor, cu ajutorul clasei 7"*Conturi de venituri*".

Conturile de cheltuieli și venituri se închid la sfârșitul exercițiului prin transferarea acestora asupra rezultatului exercițiului. Astfel, *veniturile* se preiau în *creditul* contului 121"*Profit sau pierdere*", iar cheltuielile, în debitul contului 121*"Profit sau pierdere"*

Scanned with OKEN Scanner

Întrucât conturile de cheltuieli și venituri se soldează la sfârșitul exercițiului, acestea nu apar în bilanț, dar influențează indirect structura și mărimea acestuia prin intermediul soldului contului 121 *„Profit sau pierdere"*. Astfel, soldul creditor al contului 121 *„Profit sau pierdere"* reprezintă *profitul*, iar soldul debitor, *pierderea*. În felul acesta, contul de rezultate 121 *„Profit sau pierdere"* realizează legătura dintre conturile de venituri și cheltuieli pe de o parte și conturile bilanțiere, pe de altă parte.

Sinteză:

1. În categoria cheltuielilor intră:

- *cheltuieli care apar în cursul activităților curente*[91] (costul vânzărilor, salarii, amortizare). Se regăsesc sub forma ieșirilor sau scăderii de active (numerar, stocuri, mijloace fixe).
- *pierderile*, pentru că generează diminuări de beneficii economice, indiferent dacă sunt realizate sau nu:
- *pierderi* realizate: din dezastre, inundații, ieșirea activelor pe termen lung;
- pierderi *nerealizate*: din creșterea cursului de schimb valutar

2. Criteriile de recunoaștere ale cheltuielilor în contul de profit și pierdere sunt prezentate mai jos:

CRITERII DE RECUNOAȘTERE ALE CHELTUIELILOR ÎN CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE

Reducerea beneficiilor economice viitoare prin diminuarea unui activ sau creșterii unei datorii.	*Modificarea beneficiilor economice viitoare poate fi evaluată credibil*
O cheltuială este recunoscută în contul de profit și pierdere atunci când: – apare o datorie, fără ca aceasta să dea naștere unei activ (acordarea de garanții produselor vândute); – un cost nu generează beneficii economice viitoare; – beneficiile economice viitoare nu mai corespund (sau încetează) – condițiilor pentru recunoașterea în bilanț sub formă de activ (deprecierea); – prin alocarea sistematică și rațională, într-un anumit interval de timp (amortizare: întreprinderea alocă porțiuni din costul inițial de achiziție sub formă de cheltuieli ale perioadei, în corelație cu consumarea/expirarea beneficiilor asociate imobilizărilor respective).	

[91] Prin *activitate curentă* se înțelege orice activitate desfășurată de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

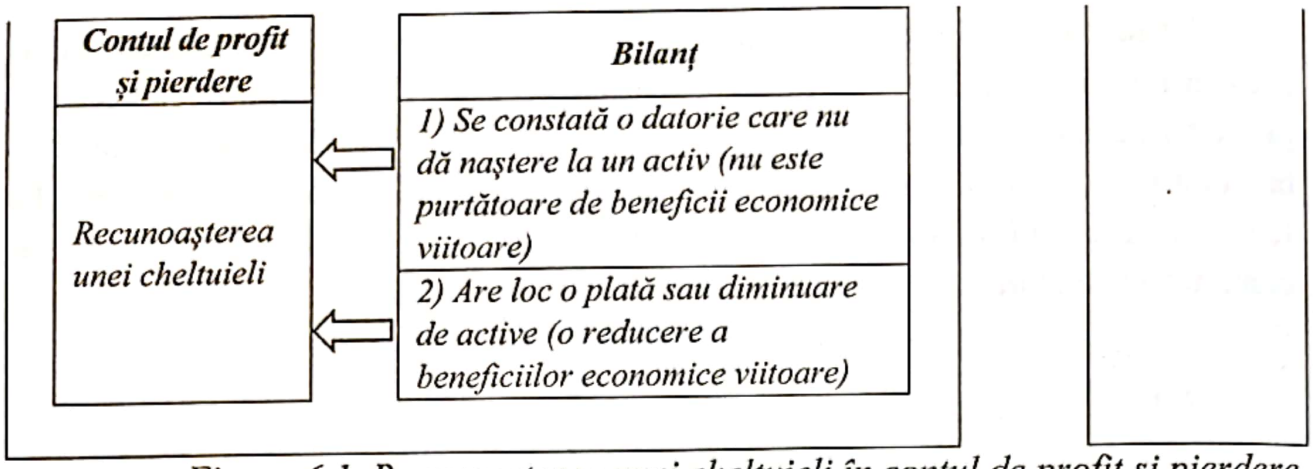


Figura 6.1. Recunoașterea unei cheltuieli în contul de profit și pierdere

3. În cadrul cheltuielilor pentru determinarea rezultatului exercițiului se cuprind, de asemenea:

- amortizările;
- provizioanele;
- ajustările pentru depreciere sau pierderile de valoare.

4. Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

- *Cheltuieli de exploatare;*
- *Cheltuieli financiare;*
- *Cheltuieli extraordinare.*

5. *Cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare*, precum și *cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite*, calculate potrivit legii, se evidențiază distinct, în funcție de natura lor.

6. Cheltuielile se înregistrează în contabilitate în conturile din clasa a 6-a *„Conturi de cheltuieli"*, care au funcție contabilă de *activ*. Ele se debitează în cursul perioadei cu cheltuielile de diferite naturi în corespondență cu conturi de stocuri, de terți, de trezorerie, precum și prin conturile de amortisment, provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare. Pot să apară situații de creditare a conturilor de cheltuieli, în situația regularizărilor, când cheltuielile nu aparțin perioadei, la constatarea unor plusuri (de stocuri) la inventar, cu diferențe negative de preț aferente ieșirilor de stocuri din gestiune. La sfârșitul perioadei, soldul acestor conturi se transferă asupra contului de profit sau pierdere, prin creditarea lor.

7. Conturile sintetice de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității.

Scanned with OKEN Scanner

12.3. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare

Cheltuielile de exploatare *sunt cheltuielile efectuate de entitate în vederea realizării obiectului de activitate.*

În categoria cheltuielilor de exploatare se cuprind:

- *Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile, costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;*
- *Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;*
- *Cheltuieli cu personalul* (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);
- *Cheltuieli cu impozite, taxe și vărsăminte asimilate suportate de unitatea patrimonială:* impozitul suplimentar pe salarii, impozitul pe clădiri, taxa pentru folosirea terenurilor, taxa asupra mijloacelor de transport și altele;
- *Alte cheltuieli* de exploatare (pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital etc.).

Contabilitatea cheltuielilor de exploatare se conduce cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I și gradul II:

– 601 Cheltuieli cu materiile prime
– 602 Cheltuieli cu materialele consumabile
– 6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare
– 6022 Cheltuieli privind combustibilul
– 6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
– 6024 Cheltuieli privind piesele de schimb
– 6025 Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
– 6026 Cheltuieli privind furajele
– 6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
– 603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar

Scanned with OKEN Scanner

– 604 *Cheltuieli privind materialele nestocate*
– 605 *Cheltuieli privind energia și apa*
– 606 *Cheltuieli privind animalele și păsările*
– 607 *Cheltuieli privind mărfurile*
– 608 *Cheltuieli privind ambalajele*
– 611 *Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile*
– 612 *Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile*
– 613 *Cheltuieli cu primele de asigurare*
– 614 *Cheltuieli cu studiile și cercetările*
– 621 *Cheltuieli cu colaboratorii*
– 622 *Cheltuieli privind comisioanele și onorariile*
– 623 *Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate*
– 624 *Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal*
– 625 *Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*
– 626 *Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații*
– 627 *Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate*
– 628 *Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*
– 635 *Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate*
– 641 *Cheltuieli cu salariile personalului*
– 642 *Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților*
– 645 *Cheltuieli privind asigurările și protecția socială*
  – 6451 *Contribuția unității la asigurările sociale*
  – 6452 *Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj*
  – 6453 *Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*
  – 6458 *Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială*
– 654 *Pierderi din creanțe și debitori diverși*
– 658 *Alte cheltuieli de exploatare*
  – 6581 *Despăgubiri, amenzi și penalități*
  – 6582 *Donații și subvenții acordate*
  – 6583 *Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital*
  – 6588 *Alte cheltuieli de exploatare*

Funcțiunea contului 601 „Cheltuieli cu materiile prime”:

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu materiile prime.

În *debitul* contului *601 „Cheltuieli cu materiile prime”* se înregistrează: valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime incluse pe cheltuieli, constatate

Scanned with OKEN Scanner

lipsă la inventar sau distruse, pierderile din deprecieri ireversibile, precum și cele aflate la terți și a diferențelor de preț nefavorabile, aferente (C. ct. 301, 308, 351); valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime aprovizionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (C. ct. 401); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu materialele consumabile.

În *debitul* contului *602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"* se înregistrează: valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, pierderile din deprecieri ireversibile, precum și a celor aflate la terți și a diferențelor de preț nefavorabile aferente (C. ct. 302, 308, 351); valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile aprovizionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (C. ct. 401); sume în curs de clarificare (C. ct. 473); valoarea materialelor consumabile achitate din avansuri de trezorerie (C. ct. 542).

Funcțiunea contului 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind materialele de natura obiectelor de inventar, la darea în folosință a acestora.

În *debitul* contului *603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"* se înregistrează: valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, pierderile din deprecieri ireversibile și a celor aflate la terți și a diferențelor de preț nefavorabile, aferente (C. ct. 303, 308, 351); valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar aprovizionate, în cazul folosirii inventarului intermitent (C. ct. 401); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind materialele nestocate.

În *debitul* contului *604 „Cheltuieli privind materiale nestocate"* se înregistrează: valoarea materialelor nestocate aprovizionate de la furnizori (C. ct. 401, 408); sume în curs de clarificare (C. ct. 473); valoarea materialelor nestocate achitate din avansuri de trezorerie (C. ct. 542).

Funcțiunea contului 605 „Cheltuieli privind energia și apa":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind consumurile de energie și apă.

Scanned with OKEN Scanner

În *debitul* contului *605 „Cheltuieli privind energia și apa"* se înregistrează: valoarea consumurilor de energie și apă (C. ct. 401, 408, 471, 542); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 606 „Cheltuieli privind animalele și păsările":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu animalele și păsările ieșite din unitate.

În *debitul* contului *606 „Cheltuieli cu animalele și păsările"* se înregistrează: valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și diferențele de preț nefavorabile, aferente (C. ct. 361, 368); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind mărfurile.

În *debitul* contului *607 „Cheltuieli privind mărfurile"* se înregistrează: valoarea mărfurilor vândute, constatate lipsă la inventariere, depreciate ireversibil (C. ct. 371); valoarea mărfurilor și a produselor aflate la terți pentru care au fost emise documentele de livrare sau constatate lipsă la inventar (C. ct. 354, 357); valoarea mărfurilor achiziționate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (C. ct. 401); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 608 „Cheltuieli privind ambalajele',,:

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind ambalajele.

În *debitul* contului *608 „Cheltuieli privind ambalajele"* se înregistrează: valoarea ambalajelor aflate în consignație la terți, pentru care au fost emise documentele de vânzare (C. ct. 358); valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și a diferențelor de preț nefavorabile, aferente (C. ct. 381, 388); valoarea ambalajelor achiziționate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (C. ct. 401); valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, degradate (C. ct. 409); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile executate de terți.

În *debitul* contului *611 „Cheltuieli de întreținere și reparații"* se înregistrează: valoarea lucrărilor de întreținere și reparații executate de terți (C. ct. 401, 408, 471, 512, 542); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile":

Scanned with OKEN Scanner

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile.

În *debitul* contului *612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile"* se înregistrează: cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile datorate sau plătite (C. ct. 401, 408, 471, 512, 531, 542); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu primele de asigurare.

În *debitul* contului *613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"* se înregistrează: valoarea primelor de asigurare datorate sau achitate conform contractelor de asigurare (C. ct. 401, 408, 471, 512, 531, 542); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu studiile și cercetările.

În *debitul* contului *614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările"* se înregistrează: valoarea studiilor și a cercetărilor executate de terți (C. ct. 401, 408, 471, 512, 542); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 621 „Cheltuieli cu colaboratorii":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu colaboratorii.

În *debitul* contului *621 „Cheltuieli cu colaboratorii"* se înregistrează: sumele datorate colaboratorilor pentru prestațiile efectuate (C. ct. 401, 471); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor reprezentând comisioanele datorate pentru cumpărarea sau vânzarea titlurilor de valoare imobilizate sau a celor de plasament, comisioanele de intermediere, onorariile de consiliere, contencios, expertizare, precum și a altor cheltuieli similare.

În *debitul* contului *622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile"* se înregistrează: sumele datorate privind comisioanele și onorariile (C. ct. 401, 408, 471, 512, 531, 542); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor de protocol, reclamă și publicitate.

În *debitul* contului *623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"* se înregistrează: sumele datorate sau achitate care privesc acțiunile de protocol, reclamă și publicitate (C. ct. 401, 408, 471, 512, 531, 542); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Scanned with OKEN Scanner

Funcțiunea contului 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind transportul de bunuri și personal, executate de terți.

În *debitul* contului *624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal"* se înregistrează: sumele datorate sau achitate pentru transportul de bunuri, precum și pentru transportul colectiv de personal (C. ct. 401, 408, 471, 512, 531, 532, 542); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu deplasările, detașările și transferările personalului.

În *debitul* contului *625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"* se înregistrează: sumele datorate sau achitate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări (inclusiv transportul) (C. ct. 401, 408, 471, 512, 531, 532, 542); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor poștale și a taxelor de telecomunicații.

În *debitul* contului *626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"* se înregistrează: valoarea serviciilor poștale și a taxelor de telecomunicații datorate sau achitate (C. ct. 401, 408, 471, 512, 531, 532, 542); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu serviciile bancare și asimilate.

În *debitul* contului *627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"* se înregistrează: valoarea serviciilor bancare și asimilate plătite (C. ct. 471, 512); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența altor cheltuieli cu serviciile executate de terți.

În *debitul* contului *628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"* se înregistrează: sumele datorate sau achitate pentru alte servicii executate de terți (C. ct. 401, 408, 471, 512, 531, 542); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate":

Scanned with OKEN Scanner

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, datorate bugetului statului sau altor organisme publice.

În *debitul* contului *635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"* se înregistrează: prorata din taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă (C. ct. 4426); taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă bunurilor și serviciilor folosite în scop personal, predate cu titlu gratuit care depășesc limitele prevăzute de lege, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum și cea aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură (C. ct. 4427); decontările cu bugetul statului privind impozite, taxe și vărsăminte asimilate, cum sunt: diferențele de preț la gaze și țiței obținute din producția internă, impozitul pe clădiri și impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, precum și alte impozite și taxe (C. ct. 446); datoriile și vărsămintele de efectuat, către alte organisme publice, potrivit legii (C. ct. 447); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Funcțiunea contului 641 „Cheltuieli cu salariile personalului":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu salariile personalului.

În *debitul* contului *641 „Cheltuieli cu salariile personalului"* se înregistrează: valoarea salariilor și a altor drepturi cuvenite personalului (C. ct. 421, 424); drepturi de personal pentru care nu s-au întocmit statele de plată, aferente exercițiului încheiat (C. ct. 428).

Funcțiunea contului 642 „Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu tichetele de masă acordate salariaților.

În *debitul* contului *642 „Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților"* se înregistrează valoarea tichetelor de masă acordate salariaților (C. ct. 532).

Funcțiunea contului 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind asigurările și protecția socială.

În *debitul* contului *645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială"* se înregistrează: sumele acordate personalului, potrivit legii, pentru protecția socială (C. ct. 423); contribuția unității la asigurările sociale și de sănătate (C. ct. 431); contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj (C. ct. 437).

Funcțiunea contului 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența pierderilor din creanțe.

Scanned with OKEN Scanner

În *debitul* contului *654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși"* se înregistrează sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scoaterii din evidență a clienților incerți sau a debitorilor (C. ct. 411, 451, 453, 461).

Funcțiunea contului 658 „Alte cheltuieli de exploatare":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența altor cheltuieli de exploatare.

În *debitul* contului *658 „Alte cheltuieli de exploatare"* se înregistrează: cheltuielile efectuate în avans, aferente exercițiului în curs (C. ct. 471); valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților, datorate sau plătite terților și bugetului (C. ct. 401, 404, 448, 462, 512); valoarea donațiilor acordate (C. ct. 301, 302, 303, 345, 371, 381, 512, 531); valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale, scoase din activ (C. ct. 203, 205, 2071, 208, 211, 212, 213, 214); valoarea imobilizărilor în curs, scoase din evidență (C. ct. 231, 233); sume în curs de clarificare (C. ct. 473).

Exemple:

Exemplul 1: Se înregistrează un consum de materiale nestocabile în valoare de 5.000 lei, TVA 19%:

%		=	401 „Furnizori"	5.950
604	„Cheltuieli privind materialele nestocate"			5.000
4426	„TVA deductibilă"			950

Exemplul 2: Se înregistrează factura trimisă de furnizorul de apă, pe luna martie 2006, în valoare de 1.500 lei, TVA 19%:

%		=	401 „Furnizori"	1.785
605	„Cheltuieli privind energia și apa"			1.500
4426	„TVA deductibilă"			285

Exemplul 3: Se înregistrează minusuri la inventarierea de mărfuri în valoare de 1.000 lei, imputabile gestionarului:

– scăderea din gestiune:

607	„Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	1.000

– imputația propriu-zisă:

4282	„Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	% „Alte venituri din	1.190
			7588 exploatare"	1.000

Exemplul 4: Se constată plus de inventar la ambalaje în valoare de 500 lei:

381	„Ambalaje"	=	608	„Cheltuieli privind ambalajele"	500

Exemplul 5: Se înregistrează factura cu reparațiile unui echipament tehnologic pentru suma de 2.400 lei + TVA 19%:

%		=	401	„Furnizori"	2.856
611	„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile"				2.400
4426	„TVA deductibilă"				456

Exemplul 6: Se înregistrează includerea lunară în rezultat a sumei de 100 lei, reprezentând o parte din valoarea chiriei plătite în avans, conform scadențarului:

612	„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile"	=	471	„Cheltuieli înregistrate în avans"	100

Exemplul 7: Se înregistrează plata în numerar a primelor de asigurare în valoare de 1.250 lei:

613	„Cheltuieli cu primele de asigurare"	=	53111	„Casa în lei"	1.250

Exemplul 8: Se înregistrează cheltuielile aferente unui studiu efectuat de o unitate specializată, în valoare de 2.000 lei + TVA 19%, pentru care nu s-a primit factura:

%		=	408	„Furnizori – facturi nesosite"	2.380
614	„Cheltuieli cu studiile și cercetările"				2.000
4428	„TVA neexigibilă"				380

Exemplul 9: Înregistrarea indemnizației cuvenite colaboratorului în sumă de 1.000 lei:

621	„Cheltuieli cu colaboratorii"	=	401.1	„Salarii colaboratori"	1.050

Exemplul 10: Se înregistrează comisioane și onorarii datorate pentru serviciile executate de terți în sumă de 1.190 inclusiv TVA 19%:

%		=	401	„Furnizori"	1.190
622	„Cheltuieli privind comisioanele și onorariile"				1.000
4426	„TVA deductibilă"				190

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 11: Se înregistrează cheltuieli de protocol în sumă de 300 lei + TVA 19%:

%		=	401	„Furnizori"	357
623	„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"				300
4426	„TVA deductibilă"				57

Exemplul 12: Se înregistrează serviciile de telecomunicații (telefon, fax), pentru care nu s-a primit încă factura, de 900 lei + TVA 19%:

%		=	408	„Furnizori – facturi nesosite"	1.071
626	„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"				900
4428	„TVA neexigibilă"				171

Exemplul 13: Se înregistrează plățile prin contul curent pentru serviciile bancare în sumă de 80 lei:

627	„Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"	=	5124	„Conturi la bănci în lei"	80

Exemplul 14: Se înregistrează impozitul pe clădiri datorat în sumă de 650 lei:

635	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	=	447	„Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate"	650

Exemplul 15: Se înregistrează drepturile personalului conform statelor de plată în sumă de 25.000 lei:

641	„Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421	„Personal - salarii datorate"	25.000

Exemplul 16: Se constată incapacitatea definitivă de plată a unui client de 35.700 lei, din care TVA 5.700 lei:

%		=	4118	„Clienți incerți sau în litigiu"	35.700
654	„Pierderi din creanțe și debitori diverși"				30.000
4427	„TVA colectată"				5.700

Exemplul 17: Se înregistrează majorări și penalități pentru plata cu întârziere a unor impozite în sumă de 3.800 lei:

6581	„Despăgubiri, amenzi și penalități"	=	4481	„Alte datorii față de bugetul statului „	3.800

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 18: Se acordă o donație sub formă de produse finite în valoare de 500 lei:

Se înregistrează produsele finite donate:

6582 „Donații și subvenții acordate"	=	345 „Produse finite"		500

Se înregistrează TVA aferentă produselor finite donate în sumă de 95 lei (500 lei x 19%):

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	=	4427 „TVA colectată"		95

Exemplul 19: Se înregistrează, conform scadențarului, partea din valoarea reparațiilor capitale executate cu forțe proprii în exercițiul anterior și care aparține exercițiului curent, în sumă de 5.000 lei:

6588 „Alte cheltuieli de exploatare"	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans"		5.000

12.4. Contabilitatea cheltuielilor financiare

Atragerea, de către întreprindere a capitalurilor temporar disponibile la alte persoane juridice sau fizice generează costuri care se înregistrează în contabilitate ca aparținând activității financiare a întreprinderii. La fel și plasarea capitalurilor disponibile poate genera cheltuieli. Evoluția nefavorabilă a cursurilor de schimb, în situația existenței de relații exprimate în devize, dă naștere la pierderi, de natură financiară. Atunci când se acordă reduceri pentru plata imediată sau în termen scurt a unor facturi, aceste reduceri se constituie și ele ca o cheltuială.

Cheltuielile financiare *sunt cheltuielile efectuate de entitate în scopul obținerii de venituri financiare.*

Sintetizând, în categoria cheltuielilor financiare se cuprind:

- *Pierderi din creanțe legate de participații;*
- *Cheltuieli privind investițiile financiare cedate;*
- *Diferențele nefavorabile de curs valutar;*
- *Dobânzile privind exercițiul financiar în curs;*
- *Sconturile acordate clienților;*
- *Pierderi din creanțe de natură financiară și altele.*

Elementele enumerate se regăsesc în grupa *66* „*Cheltuieli financiare*" a cărei structură pe conturi sintetice de gradul I și gradul II se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

– *663 Pierderi din creanțe legate de participații*
– *664 Cheltuieli privind investițiile financiare cedate*
– *6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate*
– *6642 Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate*
– *665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar*
– *666 Cheltuieli privind dobânzile*
– *667 Cheltuieli privind sconturile acordate*
– *668 Alte cheltuieli financiare*

Funcțiunea contului 663 „Pierderi din creanțe legate de participații":
Cu ajutorul acestui cont se ține evidența pierderilor din creanțe imobilizate.
În *debitul* contului *663 „Pierderi din creanțe legate de participații"* se înregistrează valoarea pierderilor din creanțe imobilizate (C. ct. 267).

Funcțiunea contului 664 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate":
Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind investițiile financiare cedate.
În *debitul* contului *664 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate"* se înregistrează: valoarea imobilizărilor financiare scoase din activ (C. ct. 261, 263, 265); pierderea reprezentând diferența dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt și prețul lor de cesiune (C. ct. 501, 506, 508).

Funcțiunea contului 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar":
Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind diferențele de curs valutar.
În *debitul* contului *665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"* se înregistrează: diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma încasării creanțelor în valută (C. ct. 267, 411, 413, 451, 453, 456, 461); diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor plătite, la decontarea acestora (C. ct. 232, 234, 409); diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanțelor la închiderea exercițiului financiar (C. ct. 232, 234, 267, 409, 411, 413, 418, 451, 453, 456, 461); diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma achitării datoriilor în valută (C. ct. 512, 531, 541); diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor încasate, la decontarea acestora (C. ct. 419); diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută la încheierea exercițiului financiar (C. ct. 161, 162, 166, 167, 168, 269, 401, 403, 404, 405, 408, 419, 451, 453, 455, 462, 509); diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la încheierea exercițiului financiar a disponibilităților bancare în valută, a disponibilităților în valută existente în casierie, precum și a altor valori de trezorerie în valută (C. ct. 512, 531, 508, 541, 542); diferențele nefavorabile de

Scanned with OKEN Scanner

curs valutar rezultate din lichidarea depozitelor pe termen scurt, a acreditivelor și avansurilor de trezorerie în valută (C. ct. 508, 541, 542); diferențele nefavorabile de curs valutar aferente participațiilor în societățile nerezidente consolidate, la cedarea acestora (C. ct. 107).

Funcțiunea contului 666 „Cheltuieli privind dobânzile":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind dobânzile.

În *debitul* contului *666 „Cheltuieli privind dobânzile"* se înregistrează: valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (C. ct. 168); dobânda datorată pentru ratele de leasing financiar (C. ct. 404); valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor încasate de la entități afiliate și entități legate prin interese de participare (C. ct. 451, 453); valoarea dobânzilor cuvenite acționarilor/asociaților pentru disponibilitățile lăsate temporar la dispoziția entității (C. ct. 455); valoarea dobânzilor repartizate pe cheltuieli pentru operațiunile de cumpărare cu plata în rate (C. ct. 471); valoarea dobânzilor plătite, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente (C. ct. 512); valoarea dobânzilor aferente creditelor bancare pe termen scurt (C. ct. 518, 519).

Funcțiunea contului 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind sconturile acordate clienților, debitorilor sau băncilor.

În *debitul* contului *667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"* se înregistrează valoarea sconturilor acordate clienților, debitorilor sau reținute de bănci (C. ct. 411, 461, 511, 512).

Funcțiunea contului 668 „Alte cheltuieli financiare":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor financiare, altele decât cele înregistrate în celelalte conturi din această grupă.

Contul 668 „Alte cheltuieli financiare" funcționează similar celorlalte conturi din grupa *66 „Cheltuieli financiare"*.

În *debitul* contului *668 „Alte cheltuieli financiare"* se înregistrează: diferențele nefavorabile aferente furnizorilor și creditorilor, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării acestora (C. ct. 401, 404, 408, 419, 462, 512); diferențele nefavorabile aferente clienților și debitorilor, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării acestora (C. ct. 411, 418, 409, 461); diferențele nefavorabile aferente datoriilor față de entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei

Scanned with OKEN Scanner

valute, rezultate din evaluarea acestora la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării acestora (C. ct. 451, 453, 512); diferențe nefavorabile aferente creanțelor față de entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării acestora (C. ct. 451, 453); diferențele nefavorabile din evaluarea la încheierea exercițiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (C. ct. 501, 506).

Exemple:

Exemplul 1: O creanță imobilizată față de o entitate la care se deține titluri de participații, devine irecuperabilă. Valoarea nominală a creanței este de 1.000 lei:

663	„Pierderi din creanțe legate de participații"	=	2673	„Creanțe legate de interesele de participare"	1.000

Exemplul 2: Se scot din evidență 200 de acțiuni deținute la entitățile afiliate, înregistrate ca imobilizări financiare, la un preț de 2,10 lei/acțiune:

6641	„Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"	=	261	„Acțiuni deținute la entitățile afiliate"	420

Exemplul 3: Se vând 100 acțiuni deținute la o entitate afiliată la un preț de 3,50 lei/acțiune, știind că ele au fost achiziționate inițial, în scop speculativ, la un preț de 3,60 lei/acțiune:

Valoarea acțiunilor vândute (la preț de vânzare) 100 acțiuni x 3,50 lei/ acțiune:	350 lei
Valoarea acțiunilor vândute (la preț de achiziție)100 acțiuni x 3,60 lei/acțiune	360 lei
Diferență în minus (pierdere) (b – a)	***10 lei***

%		=	501	„Acțiuni deținute la entitățile afiliate"	360
5311	„Casa în lei"				350
6642	„Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate"				10

Exemplul 4: Se plătește datoria față de un furnizor în sumă de 1.000 $. Cursul în momentul apariției datoriei era 2,88 lei/$, iar la plată 3,00 lei/$:

Valoarea în lei a datoriei la cursul din momentul apariției:	1.000 $ x 2,88 lei =	2.880 lei
Valoarea în lei a datoriei la cursul din momentul plății:	1.000 $ x 3,00 lei =	3.000 lei
Diferență de curs valutar nefavorabilă (b – a):	*120 lei*	

Scanned with OKEN Scanner

%		=	5124	„Conturi la bănci în valută"	3.000
401	„Furnizori"				2.880
665	„Cheltuieli din diferențe de curs valutar"				120

Exemplul 5: Se înregistrează dobânda plătită în sumă de 240 lei aferentă creditului acordat de bancă în contul curent:

666	„Cheltuieli privind dobânzile"	=	5121	„Conturi la bănci în lei"	240

Exemplul 6: Se acordă unui client, un scont de 1.190 lei, datorită plății imediate a facturii:

%		=	4111	„Clienți"	1.190
667	„Cheltuieli privind sconturile				1.000
4427	acordate"				190
	„TVA colectată"				

12.5. Contabilitatea cheltuielilor extraordinare

Cheltuielile extraordinare *sunt cheltuielile întâmplătoare, nelegate de activitatea curentă, normală a entității.*

În categoria cheltuielilor extraordinare se cuprind:

- *Cheltuielile cu calamitățile;*
- *Cheltuieli cu alte evenimente extraordinare.*

Contabilitatea cheltuielilor extraordinare se conduce cu ajutorul contului sintetic de gradul I *671 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare"*.

În *debitul* contului *671 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare"* se înregistrează valoarea pierderilor din calamități, exproprieri de active (C. ct. 211, 212, 213, 214, 231, 301, 302, 303, 341, 345, 351, 361, 371, 381).

Exemplu: O entitate constată, după inundații, pierderi de produse finite în valoare de 3.200 lei:

666	„Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare"	=	345	„Produse finite"	3.200

12.6. Contabilitatea cheltuielilor cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare

Utilizarea mijloacelor de care dispune întreprinderea precum și alte elemente care țin de influența factorilor fizico-naturali, a progresului tehnic sau a evoluției

Scanned with OKEN Scanner

condițiilor de piață și a situației diferiților parteneri ai întreprinderii determină deprecieri ale valorilor și bunurilor pe care le deține întreprinderea. Unitățile patrimoniale sunt obligate să ia în considerare și efectele unor riscuri sau cheltuieli bine precizate, făcute probabile de evenimente care au avut loc sau care sunt în curs dar a căror realizare efectivă este nesigură.

Principiul prudenței impune luarea în considerare a tuturor acestor fenomene susceptibile de a genera deprecieri de active sau creșteri de pasive exigibile, prin includerea pe cheltuieli a valorilor estimate sub formă de ajustări și provizioane. Atunci când deprecierile sunt ireversibile, constatarea contabilă se face, de asemenea, prin includerea pe cheltuieli, dar sub forma amortizărilor.

Principiul prudenței este cel care impune contabilizarea unor asemenea operațiuni. Alături de principiul prudenței, justificarea înregistrărilor de amortizări, provizioane și ajustări, determinarea momentului în care au loc, precum și modul de apariție în documentele de sinteză, țin și de respectarea principiilor independenței exercițiilor și al costului istoric. Astfel, includerea pe cheltuieli trebuie să se facă pentru exercițiul în care deprecierea, riscul sau cheltuiala apar ca probabile, iar, în contabilitate trebuie păstrată informația referitoare la prețul de intrare în patrimoniu al elementelor de activ sau de pasiv ce fac obiectul constituirii de provizioane și ajustări.

Deprecierile ireversibile se traduc prin calculul și înregistrarea pe cheltuieli a amortizărilor, care reprezintă, așa cum am mai arătat, reducerea definitivă a potențialului, a valorii activelor imobilizate datorată uzurii, învechirii, progresului tehnic.

Amortizarea, din punct de vedere contabil sau fiscal, este o cheltuială deductibilă din venituri la calculul beneficiului impozabil. Ratele de amortizare, se determină de către administrația fiscală. În mod general, se aplică o rată de amortizare liniară sau constantă. În cadrul unei politici care să stimuleze investițiile, se pot autoriza tehnici de amortizare degresivă, care permit recuperarea, în primii ani de funcționare, a unei părți importante din capitalurile investite. Amortizarea poate fi și progresivă, caz în care anuitățile sunt crescătoare. Teoria financiară prevede și posibilitatea unor amortizări funcționale variabile.

Anuitatea este proporțională cu gradul efectiv de utilizare a bunurilor supuse amortizării în timpul exercițiului de referință.

Cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare *sunt cheltuielile de exploatare și financiare, determinate de deprecierea sau pierderea de valoare a activelor imobilizate sau circulante, precum și de cele determinate de constituirea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli.*

Scanned with OKEN Scanner

În categoria cheltuielilor cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare se cuprind:

- *Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere;*
- *Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare.*

Contabilitatea cheltuielilor cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare se conduce cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I și gradul II:

– 681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
  – 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
  – 6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
  – 6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
  – 6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
– 686 Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare
  – 6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
  – 6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
  – 6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor

Funcțiunea contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere.

În *debitul* contului *681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere"* se înregistrează: valoarea provizioanelor constituite (C. ct. 151); amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale și corporale (C. ct. 280, 281); valoarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale sau corporale, constituite sau majorate (C. ct. 290, 291, 293); valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție, constituite sau majorate (C. ct. 391 la 398); valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor

Scanned with OKEN Scanner

neîncasabile și a clienților dubioși, rău platnici sau în litigiu, constituite sau majorate (C. ct. 491, 496).

Funcțiunea contului 686 „Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor financiare cu amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare.

În *debitul* contului *686 „Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare"* se înregistrează: valoarea primelor de rambursare a obligațiunilor, amortizate (C. ct. 169); valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (C. ct. 296); valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor din decontări din cadrul grupului și cu acționarii/ asociații, constituite sau majorate (C. ct. 495); valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a investițiilor pe termen scurt, constituite sau majorate (C. ct. 591, 595, 596, 598).

Exemple:

Exemplul 1: Se înregistrează amortizarea lunară a unui program informatic în sumă de 30 lei și a unei construcții în sumă de 120 lei:

6811	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	%		150
			2808	„Amortizarea altor imobilizări necorporale"	30
			2813	„Amortizarea construcțiilor"	120

Exemplul 2: Se constituie provizioane pentru litigii în sumă de 20.000 lei:

6812	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	1511	„Provizioane pentru litigii"construcțiilor"	20.000

Exemplul 3. Se constituie ajustări pentru deprecierea materiilor prime în sumă de 230 lei:

6814	„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	391	„Ajustări pentru deprecierea materiilor prime"	230

Exemplul 4: Se constituie ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare deținute în sumă de 2.000 lei:

6863	„Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	=	2962	„Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare"	2.000

Scanned with OKEN Scanner

12.7. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit și cu alte impozite

Cheltuielile cu impozitul pe profit și cu alte impozite *reflectă cheltuielile cu impozitul pe profit, cu impozitul pe venit plătit de microîntreprinderi și a altor impozite, conform reglementărilor emise în acest scop.*

În categoria cheltuielilor cu impozitul pe profit și cu alte impozite se cuprind:

- *Cheltuieli cu impozitul pe profit;*
- *Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite.*

Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit și cu alte impozite se conduce cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I:

- *691 Cheltuieli cu impozitul pe profit*
- *698 Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus*

Funcțiunea contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu impozitul pe profit.

În *debitul* contului *691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"* se înregistrează valoarea impozitului pe profit (C. ct. 441).

Funcțiunea contului 698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu impozitul pe venit plătit de microîntreprinderi și a altor impozite, conform reglementărilor emise în acest scop.

În *debitul* contului *698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus"* se înregistrează valoarea impozitului pe venitul microîntreprinderilor (C. ct. 441).

Exemple:

Exemplul 1: Se înregistrează impozitul pe profit datorat de o entitate bugetului statului în sumă de 180 lei:

691	„Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	4411	„Impozitul pe profit"	180

Exemplul 2: Se înregistrează impozitul pe venit datorat de o microîntreprindere bugetului statului în sumă de 60 lei:

691	„Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus"	=	4418	„Impozitul pe venit"	60

Scanned with OKEN Scanner

12.8. Contabilitatea veniturilor

12.8.1. Delimitări și structuri privind veniturile

Veniturile *constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de:*

- *intrări sau creșteri ale valorii activelor;*
- *descreșteri ale datoriilor,*

care se concretizează în creșteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

Sinteză:

1. În categoria veniturilor intră:

- *venituri din activitățile curente* (din vânzări, comisioane, dobânzi, dividende, chirii, redevențe). Veniturile sunt utilizate pentru achiziționare active sau creșterea valorii activelor. Pot rezulta din lichidarea datoriilor.
- *câștigurile*, pentru că reprezintă creșteri ale beneficiilor economice:
  - *câștiguri realizate*: sume din ieșirea activelor imobilizate pe termen mediu și lung;
  - *câștiguri nerealizate*: din creșterea valorii contabile a *activelor* pe termen mediu și lung, din reevaluarea titlurilor de plasament.

2. Criteriile de recunoaștere ale veniturilor în contul de profit și pierdere sunt prezentate în Figura 6.2.

3. În cadrul veniturilor pentru determinarea rezultatului exercițiului se cuprind, de asemenea:

- *provizioanele;*
- *ajustările pentru depreciere sau pierderile de valoare.*

4. Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- *Venituri de exploatare;*
- *Venituri financiare;*
- *Venituri extraordinare.*

Scanned with OKEN Scanner

CRITERII DE RECUNOAȘTERE ALE VENITURILOR ÎN CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE

Creșterea beneficiilor economice viitoare prin creșterea de active sau diminuarea unei datorii.

Recunoașterea veniturilor se realizează simultan (sau combinat) cu recunoașterea creșterii de active sau a reducerii de datorii.
De ex:
– creșterea netă a activelor rezultată din vânzarea de produse;
– anularea unei datorii.

Creșterea valorii unor active, ca urmare a reevaluării, deși corespunde definiției veniturilor, se reflectă în contabilitate în categoria capitalurilor proprii (acest surplus de valoare nu poate fi distribuit către acționari, deoarece el corespunde unui venit realizat).

Contul de profit și pierdere	***Bilanț***
Recunoașterea unui venit	*1) Se constată o creștere de active (alta decât prin reevaluare)*
	2) Se constată o diminuare de datorii care nu generează o diminuare de active (anulare provizioane pentru garanții acordate clienților, sconturi obținute de la furnizori).

Modificarea beneficiilor economice viitoare poate fi evaluată credibil.

Recunoașterea unui venit în contul de profit și pierdere

5. Veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare se evidențiază distinct, în funcție de natura lor.

6. Veniturile se înregistrează în contabilitate în conturile din clasa a 7-a *„Conturi de venituri"*, care au funcție contabilă de *pasiv*. În cursul perioadei de gestiune conturile de venituri se creditează prin conturile ce reflectă forma concretă a acestor venituri, în funcție de natura lor și anume: conturi de imobilizări, conturi de stocuri, conturi de creanțe și conturi de trezorerii, inclusiv conturi reprezentând provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, sau unele elemente

Scanned with OKEN Scanner

asimilate capitalurilor proprii (precum investițiile). Conturile de venituri se debitează uneori la descărcarea gestiunii cu valoarea bunurilor vândute cu ocazia regularizărilor, dacă se constată că anumite venituri aparțin perioadelor viitoare. La sfârșitul perioadei, soldurile creditoare ale conturilor de venituri se transferă asupra contului de profit sau pierdere.

7. Conturile sintetice de venituri se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității.

12.8.2. Contabilitatea veniturilor din exploatare

Veniturile din exploatare sunt veniturile obținute de entitate în conformitate cu obiectul de activitate

În categoria veniturilor din exploatare se cuprind:

- *Venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii;*
- *Venituri din variația stocurilor, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și producție în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;*
- *Venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale;*
- *Venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;*
- *Alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate și alte venituri* din exploatare.

Sinteză[92]*:*

1. Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

---

[92] Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

Scanned with OKEN Scanner

2. Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (*sold creditor*) sau minus (*sold debitor*).

3. În contabilitate, *veniturile din vânzări de bunuri* se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

4. Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;
b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor; și
c) veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.

5. Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul *332 „Lucrări și servicii în curs de execuție"*, pe seama veniturilor din producția stocată.

Contabilitatea veniturilor din exploatare se conduce cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I și gradul II:

– *701* *Venituri din vânzarea produselor finite*
– *702* *Venituri din vânzarea semifabricatelor*
– *703* *Venituri din vânzarea produselor reziduale*
– *704* *Venituri din lucrări executate și servicii prestate*
– *705* *Venituri din studii și cercetări*
– *706* *Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii*
– *707* *Venituri din vânzarea mărfurilor*
– *708* *Venituri din activități diverse*
– *711* *Variația stocurilor*
– *721* *Venituri din producția de imobilizări necorporale*
– *722* *Venituri din producția de imobilizări corporale*
– *741* *Venituri din subvenții de exploatare*
  – *7411* *Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri*
  – *7412* *Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale consumabile*

Scanned with OKEN Scanner

– *7413* *Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe*
– *7414* *Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului*
– *7415* *Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială*
– *7416* *Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare*
– *7417* *Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri*
– *7418* *Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată*

– *754* *Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși*
– *758* *Alte venituri din exploatare*
– *7581* *Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități*
– *7582* *Venituri din donații și subvenții primite*
– *7583* *Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital*
– *7584* *Venituri din subvenții pentru investiții*
– *7588* *Alte venituri din exploatare*

Funcțiunea contului 701 „Venituri din vânzarea produselor finite":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența vânzărilor de produse finite, animalelor și păsărilor.

În *creditul* contului *701 „Venituri din vânzarea produselor finite"* se înregistrează: prețul de vânzare al produselor finite, vândute clienților (D. ct. 411); prețul de vânzare al produselor finite pentru care nu s-au întocmit facturi (D. ct. 418); sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare (D. ct. 451, 453).

Funcțiunea contului 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din vânzarea semifabricatelor.

În *creditul* contului *702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor"* se înregistrează: prețul de vânzare al semifabricatelor, vândute clienților (D. ct. 411); prețul de vânzare al semifabricatelor, pentru care nu s-au întocmit facturi (D. ct. 418); sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare (D. ct. 451, 453).

Scanned with OKEN Scanner

Funcțiunea contului 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din vânzarea produselor reziduale.

În *creditul* contului *703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale"* se înregistrează: prețul de vânzare al produselor reziduale, vândute clienților (D. ct. 411); prețul de vânzare al produselor reziduale pentru care nu s-au întocmit facturi (D. ct. 418); sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare (D. ct. 451, 453).

Funcțiunea contului 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din lucrări executate și servicii prestate.

În *creditul* contului *704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate"* se înregistrează: tarifele lucrărilor executate și serviciilor prestate, facturate clienților (D. ct. 411); tarifele lucrărilor executate și serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi (D. ct. 418); venituri înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exercițiului în curs (D. ct. 472); tarifele lucrărilor executate și serviciilor prestate, încasate în numerar (D. ct. 531); sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare (D. ct. 451, 453).

Funcțiunea contului 705 „Venituri din studii și cercetări":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din studii și cercetări.

În *creditul* contului *705 „Venituri din studii și cercetări"* se înregistrează: valoarea studiilor și a contractelor de cercetare, facturate clienților (D. ct. 411); valoarea studiilor și a contractelor de cercetare pentru care nu s-au întocmit facturi (D. ct. 418); valoarea studiilor și a contractelor de cercetare înregistrate în avans, aferente perioadei curente sau exercițiului în curs (D. ct. 472); sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare (D. ct. 451, 453).

Funcțiunea contului 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din redevențe, locații de gestiune și chirii.

În *creditul* contului *706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii"* se înregistrează: valoarea redevențelor pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune, chiriilor facturate către concesionari, locatari, chiriași (D. ct. 411); valori primite de la terți privind locații de gestiune, licențe, brevete și alte drepturi similare (D. ct. 461); valoarea redevențelor pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune și a chiriilor pentru

Scanned with OKEN Scanner

care nu s-au întocmit facturi (D. ct. 418); sumele datorate de personal, reprezentând chirii care se fac venituri ale entității (D. ct. 428); venituri înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exercițiului în curs (D. ct. 472); sumele încasate reprezentând valoarea redevențelor cuvenite pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune și a chiriilor, precum și pentru folosirea brevetelor, mărcilor și a altor drepturi similare (D. ct. 512, 531); sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare (D. ct. 451, 453).

Funcțiunea contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din vânzarea mărfurilor.

În *creditul* contului *707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"* se înregistrează: prețul de vânzare al mărfurilor, vândute clienților (D. ct. 411); prețul de vânzare al mărfurilor, pentru care nu s-au întocmit facturi (D. ct. 418); sumele încasate în numerar din vânzarea mărfurilor (D. ct. 531); sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare (D. ct. 451, 453).

Funcțiunea contului 708 „Venituri din activități diverse":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din diverse activități, cum sunt: comisioane, servicii prestate în interesul personalului, punerea la dispoziția terților a personalului unității, venituri din valorificarea ambalajelor, precum și alte venituri realizate din relațiile cu terții.

În *creditul* contului *708 „Venituri din activități diverse"* se înregistrează: sumele facturate clienților, reprezentând venituri din activități diverse (D. ct. 411); sumele datorate de clienți, pentru care nu s-au întocmit facturi (D. ct. 418); sumele datorate de personal, reprezentând consumuri efectuate pentru acesta și care se fac venituri ale entității (D. ct. 428); sumele încasate de la terți, reprezentând venituri din activități diverse (D. ct. 512, 531); venituri înregistrate în avans, aferente perioadei curente sau exercițiului în curs (D. ct. 472); valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienți (D. ct. 419); sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare (D. ct. 451, 453).

Funcțiunea contului 711 „Variația stocurilor":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al producției stocate, precum și variația acesteia.

În *creditul* contului *711 „Variația stocurilor"* se înregistrează: la sfârșitul perioadei costul produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție (D. ct. 331, 332); costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor

Scanned with OKEN Scanner

finite și produselor reziduale obținute, la finele perioadei, constatate plus la inventar, precum și diferențele între prețul prestabilit și costul de producție aferent (D. ct. 341, 345, 346, 348); costul de producție sau prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor obținute din producție proprie, diferențele de preț aferente, precum și sporurile de greutate și plusurile de inventar (D. ct. 361, 368).

În *debitul* contului se înregistrează: reluarea produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei (C. ct. 331, 332); costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor și păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și diferențele de preț aferente (C. ct. 341, 345, 346, 348, 361, 368).

Funcțiunea contului 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din producția de imobilizări necorporale.

În *creditul* contului *721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale"* se înregistrează valoarea imobilizărilor necorporale realizate pe cont propriu (D. ct. 203, 208, 233).

Funcțiunea contului 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din producția de imobilizări corporale.

În *creditul* contului *722 „Venituri din producția de imobilizări corporale"* se înregistrează: costul de producție al amenajărilor de terenuri, realizate pe cont propriu (D. ct. 211, 231); costul de producție al celorlalte imobilizări corporale, realizate pe cont propriu, precum și al investițiilor efectuate la cele existente (D. ct. 231).

Funcțiunea contului 741 „Venituri din subvenții de exploatare":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența subvențiilor cuvenite entității în schimbul respectării anumitor condiții referitoare la activitatea de exploatare a acesteia.

În *creditul* contului *741 „Venituri din subvenții de exploatare"* se înregistrează: subvențiile de exploatare primite sau ce urmează a fi primite (D. ct. 512, 445); subvenții pentru venituri, recunoscute anterior ca venituri amânate (D. ct. 472).

Funcțiunea contului 754 „Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența creanțelor reactivate privind clienții și debitorii diverși.

În *creditul* contului *754 „Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși"* se înregistrează veniturile din creanțele reactivate (D. ct. 411, 461, 451, 453).

Scanned with OKEN Scanner

Funcțiunea contului 758 „Alte venituri din exploatare":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare.

În *creditul* contului *758 „Alte venituri din exploatare"* se înregistrează: sumele datorate de personal privind debite, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite, avansuri nejustificate (D. ct. 428); valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate de terți (D. ct. 411, 451, 453, 461); cota-parte a subvențiilor pentru investiții trecută la venituri, corespunzător amortizării înregistrate (D. ct. 131, 132, 133, 134, 138); bunurile sau valorile primite gratuit (D. ct. 301, 302, 303, 361, 371, 381, 512, 531); bunurile rezultate din dezmembrarea unor imobilizări (D. ct. 301, 302, 303); drepturi de personal neridicate, prescrise (D. ct. 426); sumele cuvenite unității, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite și taxe (D. ct. 448); datorii anulate, aferente exercițiului curent (D. ct. 431 la 438, 441, 4423, 446, 447, 448, 462); prețul de vânzare al imobilizărilor necorporale și corporale cedate (D. ct. 451, 453, 461).

Exemple:

Exemplul 1: Se facturează produse finite unui client la preț de vânzare 15.000 lei + TVA 19%:

4111	„Clienți - facturi de întocmit"	=	%		17.850
			702	„Venituri din vânzarea produselor finite"	15.000
			4428	„TVA colectată"	2.850

Exemplul 2: Se livrează semifabricate la preț de vânzare de 5.000 lei + TVA 19%. Nu se întocmește factură:

418	„Clienți"	=	%		5.950
			701	„Venituri din vânzarea semifabricatelor"	5.000
			4427	„TVA neexigibilă"	950

Exemplul 3: Se prestează servicii la clienți, preț de facturare 200 lei + TVA 19%:

4111	„Clienți"	=	%		238
			704	„Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	200
			4427	„TVA colectată"	38

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 4: Se facturează un proiect de cercetare în sumă de 400 lei + TVA 19%:

4111 „Clienți”	=	%		476
		705	„Venituri din lucrări executate și servicii prestate”	400
		4427	„TVA colectată”	76

Exemplul 5: Se facturează către terți contravaloarea chiriei pentru luna în curs, în sumă de 100 lei + TVA 19%:

461 „Debitori diverși”	=	%		119
		706	„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”	100
		4427	„TVA colectată”	19

Exemplul 6: Se vând ambalaje în valoare de 800 lei + TVA 19%:

4111 „Clienți”	=	%		952
		708	„Venituri din activități diverse”	800
		4427	„TVA colectată”	152

Exemplul 7: La începutul perioadei de gestiune, se preiau în debitul contului 711 „Variația stocurilor” soldurile conturilor de producție în curs (produse în curs: 6.000 lei):

711 „Variația stocurilor”	=	331	„Produse în curs de execuție”	6.000

La finele perioadei de gestiune înregistrăm:
Obținerea de produse finite, la preț de înregistrare de 300.000 lei:

345 „Produse finite”	=	711	„Variația stocurilor”	300.000

Semifabricatele și produsele reziduale obținute în cursul lunii sunt în valoare de 20.000 lei și respectiv 1.000 lei, preț de înregistrare:

%	=	711	„Variația stocurilor”	21.000
341 „Semifabricate”				20.000
346 „Produse reziduale”				1.000

Descărcarea gestiunii cu produsele vândute în cursul lunii 200.000 lei, și cu semifabricatele vândute 18.000 lei:

711 „Variația stocurilor”	=	%		218.000
		345	„Produse finite”	200.000
		341	„Semifabricate”	18.000

Scanned with OKEN Scanner

Stabilirea costurilor efective pentru luna curentă:

– produse finite:	290.000 lei
– semifabricate:	21.000 lei
– produse reziduale:	1.000 lei

Vom înregistra deci, diferențele existente, aferente produselor finite și semifabricatelor:

– pentru produse finite 10.000 lei, favorabile:

711	„Variația stocurilor"	=	3485	„Diferențe de preț la produse finite"	10.000

– pentru semifabricate 1.000 lei, nefavorabile:

3481	„Diferențe de preț la semifabricate"	=	711	„Variația stocurilor"	1.000

– Stabilirea diferențelor de preț aferente produselor și semifabricatelor vândute:

345	„Produse finite"			341	„Semifabricate"		
D			C	D			C
Si:	0			Si:	0		
	300.000	200.000			20.000	18.000	
Rd	300.000	200.000	Rc	Rd	20.000	18.000	Rc
Tsd	300.000	200.000	Tsc	Tsd	20.000	18.000	Tsc
		100.000	Sfd			2.000	Sfd

345	„Diferențe de preț la produse"			341	„Semifabricate"		
D			C	D			C
Si:	0			Si:	0		
Rd	0	10.000	Rc	Rd	1.000	0	Rc

- *pentru produse finite vândute:*

– Determinarea coeficientului de repartizare a diferențelor de preț (K):

$$K_{3485} = \frac{(Std - Stc)_{3485} \div (Rd - Rc)_{3485}}{St_{345} \div Rd_{345}} x100 =$$

$$= \frac{(0-0) \div (0-10.000)}{0 \div 300.000} x100 = \frac{-10.000}{300.000} x100 = -3,33\ \%$$

Repartizarea diferențelor de preț aferente ieșirilor:

$Rc_{345} \times K_{3485} = 200.000$ *lei* $\times (-3,33\ \%) = -6.660$ *lei*

3485	„Diferențe de preț la produse finite"	=	711	„Variația stocurilor"	6.660

Scanned with OKEN Scanner

• *pentru semifabricate:*

– Determinarea coeficientului de repartizare a diferențelor de preț (K):

$$K_{3481} = \frac{(Sid-Sic)_{341} + (Rd-Rc)_{341}}{St_{341} + Rd_{341}} \times 100 =$$

$$= \frac{(0-0)+(1.000-0)}{0+20.000} \times 100 = \frac{+1.000}{20.000} \times 100 = +\ 5\ \%$$

– Repartizarea diferențelor de preț aferente ieșirilor:

Rc_{341} x K_{3481} = 18.000 lei x (+ 5 %) = + 900 lei

711 „Variația stocurilor”	=	3481 „Diferențe de preț la semifabricate”		900

– Producția în curs, la finele perioadei este de 50.000 lei:

331 „Produse în curs de execuție”	=	711 „Variația stocurilor”		50.000

Soldul final (debitor sau creditor) al contului 711 se va transfera asupra contului *121 „Profit și pierderi”*:

341 „Semifabricate”

D		C	
6.000		300.000	
218.000		21.000	
10.000		1.000	
900		6.660	
		50.000	
Rd	234.900	Rc	378.660

Sc 143.760				
711 „Variația stocurilor”	=	121 „Profit sau pierdere”		143.760

Observații:

1. Soldul final al contului *711 „Variația stocurilor”* poate fi debitor, caz în care semnificația lui este că la sfârșitul exercițiului, stocurile de produse și de producție în curs sunt mai mici decât la începutul exercițiului. Astfel, soldul debitor va fi transferat asupra rezultatului, diminuându-l. Se respectă astfel, principiul independenței exercițiilor, veniturile fiind aferente exercițiului în care se realizează.

2. În cazul inventarului intermitent, la începutul perioadei de gestiune, contul *711 „Variația stocurilor”* preia în debit stocurile inițiale de produse și de producție în curs de execuție, la cost efectiv și la sfârșitul perioadei de gestiune se va credita cu valoarea stocurilor finale de produse și producție în curs. Soldul,

Scanned with OKEN Scanner

debitor sau creditor se va transfera asupra rezultatului. În acest fel, prin contul *711 „Variația stocurilor"* se reflectă variația efectivă a stocurilor de produse și producție în curs.

Exemplul 8: La începutul perioadei de gestiune, există următoarele solduri debitoare:

– produse în curs de execuție: 8.000 lei
– semifabricate: 1.000 lei
– produse finite: 60.000 lei

711 „Variația stocurilor"	=	%		69.000
		331	„Produse în curs de execuție"	8.000
		341	„Semifabricate"	1.000
		345	„Produse finite"	60.000

La finele exercițiului, în urma inventarului se constată, următoarele solduri finale:

– produse în curs de execuție: 7.000 lei
– semifabricate: 100 lei
– produse finite: 30.000 lei

%	=	711	„Variația stocurilor"	37.100
331 „Produse în curs de execuție"				7.000
341 „Semifabricate"				100
345 „Produse finite"				30.000

– Se transferă soldul contului *711 „Variația stocurilor"* asupra rezultatului:

341

D	711	C
69.000		37.100
Rd	69.000	Rc 37.100
		Sd 31.900

121 „Profit sau pierdere"	=	711	„Variația stocurilor"	31.900

Exemplul 9: Costurile efective ale unei aplicații de gestiune informatizată și a unei clădiri realizate cu forțe proprii sunt de 2.000 lei, respectiv 200.000 lei:

– Obținerea aplicației de gestiune informatizată cu forțe proprii:

208 „Alte imobilizări necorporale"	=	721	„Venituri din producția de imobilizări necorporale"	2.000

Scanned with OKEN Scanner

Obținerea clădirii realizată cu forțe proprii:

212	„Construcții"	=	722	„Venituri din producția de imobilizări corporale"	200.000

Exemplul 10: La sfârșitul perioadei, următoarele lucrări sunt în curs:

- *activitatea de cercetare pentru obținerea unei noi linii tehnologice în valoare de 100.000 lei;*
- *amenajarea unui teren în valoare de 80.000 lei;*

– Evidențierea activității de cercetare în curs:

233	„Imobilizări necorporale în curs de execuție"	=	721	„Venituri din producția de imobilizări necorporale"	100.000

– Evidențierea amenajării de teren în curs:

231	„Imobilizări necorporale în curs de execuție"	=	722	„Venituri din producția de imobilizări corporale"	80.000

Exemplul 11: Se primesc în contul de la bancă subvenții pentru acoperirea diferențelor de preț de 1.000 lei:

5121	„Conturi la bănci în lei"	=	741	„Venituri din subvenții de exploatare"	1.000

Exemplul 12: Se înregistrează subvențiile de primit pentru acoperirea pierderilor din exercițiul curent în sumă de 85.000 lei. Ulterior se încasează subvențiile.

– Evidențierea subvențiilor de primit:

445	„Subvenții"	=	741	„Venituri din subvenții de exploatare"	85.000

– Se primesc efectiv subvențiile:

5121	„Conturi la bănci în lei"	=	445	„Subvenții"	85.000

Exemplul 13: Se reactivează o creanță față de un client, în sumă de 2.380 lei, din care TVA 380 lei:

4111	„Clienți"	=	%	„Venituri din creanțe	2.380
			754	reactivate și debitori	2.000
			4427	diverși"	380
				„TVA colectată"	

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 14: Se încasează penalități pentru nerespectarea clauzelor unui contract în sumă de 1.450 lei:

5121	„Conturi la bănci în lei"	=	7581	„Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități"	1450

12.8.3. Contabilitatea veniturilor financiare

Activitatea financiară a întreprinderii generează cheltuieli de natură financiară și poate genera și venituri financiare, de natura dividendelor, diferențelor favorabile de curs valutar sau de preț de vânzare a valorilor speculate, sconturilor primite.

Veniturile financiare *sunt veniturile obținute de entitate din activitatea financiară.*

În categoria veniturilor financiare se cuprind:

- Venituri din imobilizări financiare;
- Venituri din investiții pe termen scurt;
- Venituri din creanțe imobilizate;
- Venituri din investiții financiare cedate;
- Venituri din diferențe de curs valutar;
- Venituri din dobânzi;
- Venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare;
- Alte venituri financiare.

Precizare: Veniturile din dobânzi, redevențe și dividende *se recunosc* astfel:

a) ***dobânzile*** se recunosc periodic, în mod proporțional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente;

b) ***redevențele*** se recunosc pe baza contabilității de angajamente, conform contractului;

c) ***dividendele*** se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa.

Contabilitatea veniturilor financiare se conduce cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I și gradul II:

– 761 Venituri din imobilizări financiare
  – 7611 Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate
  – 7613 Venituri din interese de participare
– 762 Venituri din investiții financiare pe termen scurt
– 763 Venituri din creanțe imobilizate
– 764 Venituri din investiții financiare cedate

Scanned with OKEN Scanner

– 7641 Venituri din imobilizări financiare cedate
– 7642 Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate
– 765 Venituri din diferențe de curs valutar
– 766 Venituri din dobânzi
– 767 Venituri din sconturi obținute
– 768 Alte venituri financiare

Funcțiunea contului 761 „Venituri din imobilizări financiare":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din imobilizări financiare (titluri de participare, interese de participare).

În *creditul* contului *761 „Venituri din titluri imobilizate"* se înregistrează: dividendele de încasat/încasate, aferente titlurilor imobilizate (D. ct. 451, 453, 461, 512); valoarea titlurilor imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al entității la care se dețin participații, prin încorporarea profitului (D. ct. 261, 263, 265); partea cuvenită investitorului din profitul înregistrat în exercițiul curent de întreprinderea asociată, cu ocazia consolidării prin punere în echivalență a participației deținute de investitor în întreprinderea asociată (D. ct. 264).

Funcțiunea contului 762 „Venituri din investiții financiare pe termen scurt":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din investiții financiare pe termen scurt.

În *creditul* contului *762 „Venituri din investiții financiare pe termen scurt"* se înregistrează dividendele de încasat/încasate, aferente investițiilor financiare pe termen scurt (D. ct. 451, 461, 512).

Funcțiunea contului 763 „Venituri din creanțe imobilizate":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din creanțe imobilizate.

În *creditul* contului *763 „Venituri din creanțe imobilizate"* se înregistrează dobânda aferentă creanțelor imobilizate (D. ct. 267, 512).

Funcțiunea contului 764 „Venituri din investiții financiare cedate":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor rezultate din vânzarea investițiilor financiare.

În *creditul* contului *764 „Venituri din investiții financiare cedate"* se înregistrează: prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate (D. ct. 451, 453, 461); câștigul rezultat din vânzarea investițiilor pe termen scurt la un preț de cesiune mai mare decât valoarea contabilă (D. ct. 461, 512, 531); diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării în natură la capitalul altor entități și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale și necorporale care au făcut obiectul participației, cu ocazia cedării participațiilor respective (D. ct. 1068).

Scanned with OKEN Scanner

Funcțiunea contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din diferențe de curs valutar.

În *creditul* contului *765 „Venituri din diferențe de curs valutar"* se înregistrează: diferențele favorabile de curs valutar, rezultate la încasarea creanțelor în valută (D. ct. 512, 531); diferențele favorabile de curs valutar, rezultate la evaluarea creanțelor în valută la închiderea exercițiului financiar (D. ct. 232, 234, 267, 409, 411, 413, 418, 451, 453, 456, 461); diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din decontarea datoriilor în valută și evaluarea acestora la închiderea exercițiului financiar (D. ct. 161, 162, 166, 167, 168, 269, 401, 403, 404, 405, 408, 419, 451, 453, 455, 462, 509); diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea la încheierea exercițiului financiar a disponibilităților în valută, existente în casierie sau în conturi la bănci, precum și a altor valori de trezorerie în valută (D. ct. 512, 531, 508, 541, 542); diferențele favorabile de curs valutar aferente participațiilor în societățile nerezidente consolidate, la cedarea acestora (D. ct. 107).

Funcțiunea contului 766 „Venituri din dobânzi":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor financiare din dobânzile cuvenite pentru disponibilitățile din conturile bancare, pentru împrumuturile acordate sau pentru livrările pe credit.

În *creditul* contului *766 „Venituri din dobânzi"* se înregistrează: dobânzile aferente creanțelor imobilizate (D. ct. 267, 512); dobânzile cuvenite, aferente împrumuturilor acordate entităților afiliate și entităților legate prin interese de participare (D. ct. 451, 453); dobânzile aferente sumelor datorate de către debitorii diverși (D. ct. 461); dobânzile primite, aferente disponibilităților aflate în conturi curente (D. ct. 512); dobânzi de primit aferente disponibilităților aflate în conturi curente (D. ct. 518); dobânda cuvenită pentru ratele de leasing financiar la locator (D. ct. 411); valoarea dobânzilor înregistrate pe venituri, pentru operațiunile de vânzare cu plata în rate (D. ct. 472).

Funcțiunea contului 767 „Venituri din sconturi obținute":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din sconturile obținute de la furnizori și alți creditori.

În *creditul* contului *767 „Venituri din sconturi obținute"* se înregistrează valoarea sconturilor obținute de la furnizori sau alți creditori (D. ct. 401, 404, 462, 512).

Funcțiunea contului 768 „Alte venituri financiare":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor financiare, altele decât cele înregistrate în celelalte conturi din această grupă.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 768 „Alte venituri financiare" funcționează similar celorlalte conturi din grupa *76 „Venituri financiare"*.

În *creditul* contului *768 „Alte venituri financiare"* se înregistrează: diferențele favorabile aferente furnizorilor și creditorilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării acestora (D. ct. 401, 404, 408, 419, 462); diferențele favorabile aferente clienților și debitorilor, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării acestora (D. ct. 411, 418, 409, 461, 512); diferențe favorabile aferente datoriilor față de entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare, cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării acestora (D. ct. 451, 453); diferențele favorabile aferente creanțelor față de entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării acestora (D. ct. 451, 453, 512); diferențele favorabile din evaluarea, la încheierea exercițiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (D. ct. 501, 506).

Exemple:

Exemplul 1: Se înregistrează dividendele cuvenite aferente acțiunilor deținute la entitățile afiliate în sumă de 2.000 lei:

461	„Debitori diverși"	=	7611	„Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate"	2.000

Exemplul 2: Se înregistrează încasarea de dividende cuvenite ca urmare a investițiilor financiare pe termen scurt în sumă de 500 lei:

5121	„Conturi la bănci în lei"	=	762	„Venituri din investiții financiare pe termen scurt"	500

Exemplul 3: Înregistrarea dobânzilor de încasat aferente împrumuturilor acordate de entitate pe termen lung în sumă de 1.000 lei:

2676	„Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung"	=	763	„Venituri din creanțe imobilizate"	1.000

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 4: Se vând 200 de acțiuni deținute la entitățile afiliate, înregistrate ca imobilizări financiare, la un preț de 1,80 lei/acțiune:

461 „Debitori diverși"	=	7641	„Venituri din imobilizări financiare cedate"	360

Exemplul 5: Se vând 100 acțiuni deținute la o entitate afiliată la un preț de 3,50 lei/acțiune, știind că ele au fost achiziționate inițial, în scop speculativ, la un preț de 3,42 lei/acțiune:

a) Valoarea acțiunilor vândute (la preț de vânzare) 100 acțiuni x 3,50 lei/ acțiune: 350 lei

b) Valoarea acțiunilor vândute (la preț de achiziție)100 acțiuni x 3,42 lei/ acțiune 342 lei

Diferență în plus (profit) (a – b) *8 lei*

5311 „Casa în lei"	=	%		350
		501	„Acțiuni deținute la	342
		7642	entitățile afiliate"	
			„Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate"	8

Regularizarea TVA aferentă scontului, conform facturii primite de la furnizor:

a) Valoarea scontului primit 119 lei

b) TVA aferentă scontului (a x 19/119) *19 lei*

4426 „TVA deductibilă"	=	767	„Venituri din sconturi obținute"	19

12.8.4. Contabilitatea veniturilor extraordinare

Veniturile extraordinare *sunt veniturile întâmplătoare, nelegate de activitatea curentă, normală a entității.*

În categoria veniturilor extraordinare se cuprind:

- *Veniturile rezultate din compensațiile primite pentru cheltuieli sau pierderi din calamități;*
- *Venituri din alte evenimente extraordinare.*

Contabilitatea veniturilor extraordinare se conduce cu ajutorul contului sintetic de gradul I *771 „Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare"*.

În *creditul* contului *771 „Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele asimilate"* se înregistrează sumele primite sau de primit drept

compensație pentru pierderi înregistrate de o societate, ca urmare a efectuării unor cheltuieli generate de evenimente extraordinare (D. ct. 512, 445).

Exemplu: O entitate primește compensații pentru pierderile suferite în urma unor inundații în sumă de 2.400 lei:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	771 „Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare"		2.400

12.8.5. Contabilitatea veniturilor din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare

Veniturile din provizioanele și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare *sunt veniturile de exploatare și financiare, determinate de diminuarea sau anularea provizioanelor constituite, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare, în cazul în care nu se mai justifică menținerea acestora, are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.*

În categoria veniturilor din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare se cuprind:

- *Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare;*
- *Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare.*

Contabilitatea veniturilor din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare se conduce cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I și gradul II:

– 781 Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
  – 7812 Venituri din provizioane
  – 7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
  – 7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
  – 7815 Venituri din fondul comercial negativ
– 786 Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
  – 7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
  – 7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

Scanned with OKEN Scanner

Funcțiunea contului 781 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor obținute din diminuarea sau anularea provizioanelor, a ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale și necorporale și a ajustărilor pentru deprecierea activelor circulante.

În *creditul* contului *781 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare"* se înregistrează: sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor (D. ct. 151); sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor (D. ct. 290, 291, 293); sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție (D. ct. 391 la 398); sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor-clienți (D. ct. 491, 496); cota-parte din fondul comercial negativ, transferată la venituri în situațiile financiare anuale consolidate (D. ct. 2075).

Funcțiunea contului 786 „Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare":

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor financiare din ajustări pentru pierdere de valoare.

În *creditul* contului *786 „Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare"* se înregistrează: sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (D. ct. 296); sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații (D. ct. 495); sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie (D. ct. 591, 595, 596, 598).

Observație:

Contul *7815 „Venituri din fondul comercial negativ"* apare numai în situațiile financiare anuale consolidate

Exemple:

Exemplul 1: Se înregistrează anularea provizioanelor constituite pentru garanții acordate clienților în sumă de 1.500 lei:

1512	„Provizioane pentru garanții acordate clienților"	=	7812	„Venituri din provizioane"	2.400

Exemplul 2: Se constată că deprecierea fondului comercial, care justificase constituirea de provizioane de 1.000 lei, nu este decât de 800 lei. Diferența se constituie ca venit din ajustări pentru depreciere:

290	„Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"	=	7813	„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	200

Exemplul 3: S-au vândut stocurile de mărfuri pentru care se constituiseră ajustări pentru depreciere de 500 lei:

397	„Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"	=	7814	„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"	500

Exemplul 4: Se vând acțiuni sub formă de interese de participare a căror cotație, justificase la sfârșitul exercițiului financiar precedent, constituirea de ajustări pentru pierdere de valoare în sumă de 2.500 lei:

2962	„Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare"	=	7863	„Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	2.500

Exemplul 5: Se anulează obligațiunile emise și răscumpărate pentru care, la sfârșitul exercițiului financiar precedent, s-au constituit ajustări pentru pierdere de valoare în sumă de 1.200 lei:

595	„Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate"	=	7864	„Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante"	1.200

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul XIII
TESTE GRILĂ

1. O schimbare a metodei de evaluare poate avea loc cu respectarea uneia din condiţiile de mai jos:

a) schimbarea este în spiritul relevanţei şi credibilităţii informaţiilor prezentate în situaţia financiară;
b) schimbarea trebuie să fie aprobată de organele fiscale şi consemnată în notele la situaţiile financiare
c) potrivit principiului permanenţei metodelor, schimbarea metodei de evaluare este interzisă;
d) schimbarea este legată de principiile intangibilităţii bilanţului de deducere şi, în consecinţă, nu poate opera la nivelul situaţiilor financiare.

2. Respectarea principiului prudenţei are relevanţă în:

a) alegerea metodelor şi tratamentelor contabile;
b) contabilizarea activelor şi profitului probabile;
c) contabilizarea amortizărilor şi provizioanelor numai în prezenţa profitului;
d) asigurarea imaginii fidele privind rezultatul şi poziţia financiară.

3. Într-o economie inflaţionistă crescătoare între principiul costului istoric şi principiul prudenţei există o incompatibilitate caracterizată prin:

a) costul istoric conduce la supraevaluarea rezultatului exerciţiului, iar prudenţa la evaluarea sa rezonabilă;
b) costul istoric conduce la subevaluarea rezultatului exerciţiului, iar prudenţa la supraevaluarea ei;
c) între cele două principii nu există incompatibilităţi;
d) costul istoric conduce la evaluarea reală a rezultatului exerciţiului, în schimb prudenţa denaturează realitatea.

4. În contabilitate, decuparea în timp pe exerciţii financiare a vieţii întreprinderii se bazează pe următoarele postulate contabile:

a) postulatul continuităţiiexploatării şi postulatul permanenţei metodelor;
b) postulatul permanenţeimetodelor şi postulatul independenţei exerciţiilor;
c) postulatul periodicităţii şi postulatul permanenţei metodelor;
d) postulatul continuităţii exploatării, postulatul independenţei exerciţiului şi postulatul permanenţei metodelor;

Scanned with OKEN Scanner

e) postulatul continuității exploatării, postulatul periodicității și postulatul independenței exercițiilor.

5. Provizioanele pentru deprecieri și cele pentru riscuri și cheltuieli sunt consecința aplicării principiului prudenței în contabilitatea firmei. Într-o asemenea situație, comportamentul contabil este:

a) de a supradimensiona provizioanele, în speranța deductibilităților fiscale și a reduce astfel rezultatul impozabil;
b) de a contabiliza numai provizioanele deductibile din punct de vedere fiscal în scopul eliminării neconcordanței între rezultatul contabil și cel fiscal;
c) de a contabiliza numai deprecierile certe de valoare;
d) de a contabiliza toate provizioanele care exprimă un risc sau o depreciere, inclusiv cele nedeductibile fiscal, chiar în absența profitului, pentru furnizarea unei imagini fidele prin conturile anuale;
e) de a contabiliza toate provizioanele care exprimă un risc sau o depreciere, inclusiv cele nedeductibile din punct de vedere fiscal, cu condiția ca acestea să nu ducă la apariția sau majorarea de pierderi, deoarece numai această situație asigură prezentarea unei imagini fidele a patrimoniului, a situațiilor financiare și a rezultatului întreprinderii.

6. Schimbarea metodei de evaluare a stocului de marfă se supune următorului raționament:

a) orice schimbare de metodă contravine legislației în vigoare;
b) schimbarea metodei de evaluare a mărfurilor se decide la ultima inventariere a lor;
c) se poate schimba metoda de evaluare în orice condiții;
d) nu se poate schimba metoda de evaluare în orice condiții;
e) se poate schimba metoda de evaluare a stocurilor de marfă atunci când schimbarea este justificată argumentat în anexa la bilanț, arătându-se consecințele schimbării asupra patrimoniului și rezultatului.

7. În costul istoric al mărfurilor se include:

a) prețul de cumpărare și cheltuielile de stocare a mărfurilor;
b) prețul de cumpărare și TVA aferentă cumpărării, dacă societatea este plătitoare de taxă;
c) prețul de cumpărare și toate cheltuielile din procesul desfacerii mărfurilor;
d) prețul de cumpărare și toate cheltuielile din procesul aprovizionării;
e) prețul de cumpărare și accizele.

Scanned with OKEN Scanner

8. La ieşirea din patrimoniu, mărfurile se stochează la:
a) preţul de vânzare;
b) preţul de cumpărare:
c) valoarea de intrare;
d) costul de producţie, dacă au fost cumpărate cu titlu oneros;
e) valoarea actuală.

9. Marja brută aferentă mărfurilor vândute are ca scop:
a) asigurarea profitului din vânzare;
b) acoperirea cheltuielilor de circulaţie şi asigurarea profitului;
c) acoperirea cheltuielilor de achiziţie şi asigurarea profitului;
d) acoperirea cheltuielilor de desfacere;
e) acoperirea cheltuielilor de desfacere şi asigurarea profitului.

10. Marja brută aferentă mărfurilor vândute se determină:
a) prin diferenţa dintre valoarea mărfii vândute la preţ de vânzare şi costul de achiziţie al mărfurilor vândute;
b) aplicând procentul de marjă la preţul de vânzare al mărfii intrate;
c) aplicând procentul de adaos comercial la preţul de vânzare al mărfii aflate în stoc;
d) aplicând procentul de marjă la preţul de vânzare al mărfii vândute;
e) aplicând coeficientul mediu al diferenţelor de preţ la costul standard al mărfii vândute.

11. Preţul de vânzare al mărfurilor la un angrosist este influenţat de:
a) TVA aferentă vânzărilor;
b) reducerile cu caracter comercial acordate ulterior facturării mărfurilor;
c) reducerile cu caracter financiar;
d) preţul ambalajelor de transport facturate distinct;
e) reducerile cu caracter comercial acordate la facturarea mărfurilor.

12. Scontul acordat de furnizor se aplică la:
a) creanţa încasată la termen;
b) creanţa încasată înainte de scadenţă;
c) preţul de vânzare al mărfii;
d) preţul de vânzare al mărfii şi cheltuielile de transport;
e) preţul de vânzare al mărfii şi cheltuielile de transport efectuate în contul clientului.

Scanned with OKEN Scanner

13. Cheltuielile efectuate în procesul de aprovizionare al mărfurilor se înregistrează direct în:

a) costul de achiziție al mărfurilor;
b) cheltuieli de exploatare;
c) cheltuieli financiare;
d) cheltuieli privind mărfurile ieșite;
e) cheltuieli privind stocul de marfă.

14. Procedeul FIFO folosit în situație de inflație la evaluarea mărfurilor la ieșirea din patrimoniu prezintă avantaje pentru că:

a) este ușor de aplicat;
b) respectă principiul prudenței;
c) este recomandat de legea contabilității;
d) diminuează cheltuielile cu marfa și majorează marja aferentă vânzării;
e) nu contravine reglementărilor fiscale.

15. Furnizorul „F" adresează clientului „C" o factură reprezentând livrări de mărfuri în valoare de 100 lei, TVA = 19%, cu decontare după 3 luni. Ulterior, clientul „C" îl înștiințează pe vânzător că dorește să-și deconteze datoriile cu două luni mai devreme, cu condiția să beneficieze de un scont. În consecință, furnizorul întocmește o factură de reducere care menționează un scont de 3% acordat asupra vânzării inițiale. În contabilitatea vânzătorului scontul acordat ulterior facturării se înregistrează prin formula:

a)

3	667	„Cheltuieli privind sconturile acordate"	=	411	„Clienți"	3,57
0,57	4423	„TVA de plată"				

b)

3	667	„Cheltuieli privind sconturile acordate"	=	411	„Clienți"	3,57
0,57	4427	„TVA de plată"				

c)

3,57	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	411	„Clienți"	3,57

d)

3	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	411	„Clienți"	3,57
0,57	4423	„TVA colectată"				

Scanned with OKEN Scanner

e)

3	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	411	„Clienți"	3,57
0,57	4423	„TVA de plată"				

16. O societate comercială are în stoc la începutul lunii noiembrie 100 Kg mărfuri înregistrate la o valoare de 1 lei/Kg. Pe data de 2 noiembrie, cumpără încă 100 Kg la un preț de 1,10 lei/Kg. Pe 10 noiembrie, decide să vândă 120 Kg din mărfurile existente. Pe 17 noiembrie mai cumpără încă 500 Kg la un preț de 1,20 lei/Kg, iar pe 23 noiembrie decide să vândă 70 Kg din mărfurile existente. Să se determine valoarea de ieșire a stocurilor din luna noiembrie, precum și valoarea stocului final, utilizând metoda FIFO de evaluare a stocurilor la ieșire.

a) 203,54 lei și 66,46 lei;
b) 210 lei și 60 lei;
c) 199 lei și 60 lei;
d) 210 lei și 66,46 lei;
e) 190 lei și 71 lei.

17. La o factură de vânzare-cumpărare de mărfuri în sumă de 500 lei, TVA = 19%, furnizorul acordă ulterior o factură pentru reduceri comerciale de 4% pentru vânzarea efectuată. Cum se înregistrează această factură la furnizor și la client?

Se dau elementele unei facturi:

a) mărfuri - preț brut: 2.000 lei;
b) scont de decontare: 1%;
c) rabat: 5%;
d) TVA: 19%.
e) Care este înregistrarea contabilă în contabilitatea clientului?

18. Care din metodele de evaluare a stocurilor la ieșirea din patrimoniu avantajează întreprinderea din punct de vedere fiscal în condițiile inflației?

a) Metoda CMP;
b) Metoda costurilor standard;
c) Metoda FIFO;
d) Metoda LIFO.

19. Practicarea metodei „ultimului intrat - primul ieșit" (LIFO) pentru evaluarea stocurilor este recomandată, din punct de vedere gestionar:

a) în orice condiții economice;

Scanned with OKEN Scanner

b) într-o economie inflaționistă, caracterizată prin creșterea continuă a prețurilor;
c) într-o economie inflaționistă, caracterizată prin scăderea continuă a prețurilor;
d) într-o economie cu prețuri relativ stabile;
e) într-o economie cu o mare stabilitate a prețurilor.

20. Dispuneți de următoarele informații privind TVA:
a) TVA de recuperat din luna precedentă = 300 lei;
b) TVA colectată în luna curentă = 200 lei;
c) TVA deductibilă aferentă lunii curente = 80 lei.

21. Precizați înregistrările contabile care se efectuează la sfârșitul lunii curente privind TVA (prorata TVA = 100%).

Dispuneți de următoarele informații privind stocul de mărfuri: Stoc inițial: 40 Kg x 0,50 lei/Kg

Intrări pe: 10.02 ex(N): 100 Kg x 5,70 lei/Kg 06.06 ex(N): 30 Kg x 6,90 lei/Kg 04.10 ex(N): 5 0 Kg x 6,32 lei/Kg Ieșiri pe: 03.04: 30 Kg x ? 20.08: 60 Kg x?

Să se calculeze care este valoarea stocului final de mărfuri la sfârșitul perioadei, potrivit metodei CMP calculat după fiecare intrare.

22. Dispuneți de următoarele informații din conturile unei SC:
a) TVA de plată aferentă lunii aprilie = 1.500 lei;
b) TVA deductibilă aferentă lunii aprilie = 6.000 lei;
c) TVA colectată aferentă lunii aprilie = 3.800 lei.

Care sunt înregistrările contabile privind TVA aferente lunii aprilie, dacă:
prorata TVA = 100%;
prorata TVA = 80%.

23. O societate de comerț efectuează următoarele operațiuni economico-financiare:
a) Aprovizionare cu marfă, factura cuprinzând marfă: 1.000 buc. la preț de cumpărare de 12 lei/buc;
b) Cheltuieli de transport: 400 lei;
c) TVA = 19%.

Să se înregistreze în contabilitate achiziția de mărfuri în condițiile în care furnizorul a acordat o bonificație de 100 lei.

24. Dispuneți de următoarele date privind stocurile de mărfuri:
a) Stoc inițial: 2.000 buc. x 5 lei/buc.;

Scanned with OKEN Scanner

b) Intrare: 1.000 buc. x 8 lei/buc.;

c) Ieşire: 1.800 buc.

Care este valoarea ieşirilor şi a stocului final, determinate după metodele:

CMP (cost mediu ponderat);

LIFO (ultimul intrat - primul ieşit).

25. Ce semnifică înregistrarea contabilă :

2.400	371	„Mărfuri"	=	401	„Furnizori"	2.500
100	378	„Diferențe de preț la mărfuri"				

a) aprovizionare cu mărfuri;

b) aprovizionare cu mărfuri în metoda inventarului permanent la cost standard;

c) aprovizionare cu mărfuri în metoda inventarului permanent la preț de vânzare;

d) aprovizionarea cu mărfuri în metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA;

e) aprovizionarea cu mărfuri în metoda inventarului intermitent.

26. Dispuneți de următoarele informații privind cumpărarea de mărfuri:

		TVA
Marfa „X": 5.000 buc. x 0,06	= 300	57
Marfa „Y": 3.000 x 0,045	= 135	26
Total marfă	= 435	83
Cheltuieli transport	= 17,40	3,30
Cheltuieli asigurare	= 10,87	2
Total factură	= 463,27	88,3
Total de plată	= 551,57	

Se cere să se calculeze costul de achiziții al mărfii „x"

27. Indicați formula contabilă corectă privind plusul de marfă la recepție, admis în gestiune:

a)

100	371	„Mărfuri"	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	100

b)

100	371	„Mărfuri"	=	401	„Furnizori"	100

c)

100	371	„Mărfuri"	=	408	„Furnizori – facturi nesosite"	100

Scanned with OKEN Scanner

d)

100	371	„Mărfuri”	=	5311	„Casa în lei”	100

e)

100	371	„Mărfuri”	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	100

28. Care dintre formulele contabile următoare enumerate nu este în concordanță cu explicația dată:

a) aducerea de mărfuri ca aport la capital;

400	371	„Mărfuri”	=	456	„Decontări cu asociații privind capitalul”	100

b) înregistrarea minusului la recepția mărfurilor;

200	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	371	„Mărfuri”	100

c) cumpărare de mărfuri în metoda inventarului intermitent;

150	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	401	„Furnizori”	100

d) preluarea stocului inițial de marfă.

25	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	371	„Mărfuri”	25

29. Contabilizarea stocului conform metodei inventarului permanent permite:

a) contabilizarea intrărilor și ieșirilor din stoc la inventar;
b) contabilizarea cumpărărilor de stocuri ca niște cheltuieli cu stocuri;
c) necontabilizarea ieșirilor din stoc;
d) contabilizarea variației stocului la finele perioadei de gestiune;
e) determinarea stocului, cantitativ și valoric, în orice moment.

30. În luna septembrie a exercițiului „N”, o societate comercială vinde mărfuri unui client fără factură: preț vânzare = 50 lei; TVA = 19%. În luna octombrie a aceluiași exercițiu întocmește factură: preț de vânzare = 60 lei; TVA = 19%.

Se cere să se înregistreze în contabilitate operațiunea.

31. În luna mai a exercițiului „N” o societate comercială recepționează mărfuri în lipsa facturii: cost de achiziție = 2.000 lei, TVA = 19%. În luna iunie primește factura care are o valoare de 2.200 lei, TVA = 19%.

Se cere să se înregistreze în contabilitate aprovizionarea cu mărfuri fără factură.

Scanned with OKEN Scanner

32. O societate de comerț achiziționează un lot de marfă, factura cuprinzând marfă „X": 15.000 bucăți, preț de cumpărare: 0,40 lei/bucată, cheltuieli de transport facturate de furnizori:1.500 lei, TVA = 19%.

La recepție se constată o lipsă de marfă „X" 800 bucăți, având drept cauze: 0,5 perisabilități și restul din vina delegatului propriu, marja brută = 25%, TVA = 19%.

Se cere înregistrarea contabilă privitoare la achiziționarea mărfii cu lipsă la recepție.

33. Dispuneți de următoarele informații privind TVA: 100 lei TVA de recuperat din luna precedentă; 500 lei TVA colectată în luna curentă; 320 lei TVA deductibilă aferentă lunii curente.

Se cere să se înregistreze în contabilitate operațiunile privind TVA aferentă lunii curente.

34. O societate are în stoc marfă „X" 5.000 bucăți la un cont standard de 5,60 lei/buc., diferențe favorabile aferente stocului 560 lei. În cursul exercițiului au intrat 3.000 bucăți marfă, cost standard: 5,60 lei/bucată, diferențele nefavorabile 300 lei și s-au vândut 6.000 bucăți, la un preț de vânzare de 7 lei/bucată.

Să se înregistreze în contabilitate diferențele aferente mărfurilor vândute.

35. O societate comercială se aprovizionează cu mărfuri, cunoscând că factura furnizorului cuprinde: 6.000 bucăți, preț de cumpărare: 1 lei/bucată, cheltuieli de transport 200 lei, TVA = 19%, iar societatea practică o marjă brută de 30%. În condițiile în care se utilizează metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA, se cere să se înregistreze aprovizionarea cu mărfuri.

36. Ce semnifică înregistrarea contabilă:

59	5121	„Conturi la bănci în lei"	=	419	„Clienți creditori"	50
				4427	„TVA colectată"	9

a) încasarea unui avans în vederea vânzării de mărfuri;
b) încasarea unui avans în vederea prestării unor servicii;
c) încasarea unui avans pentru executarea unei lucrări;
d) încasarea în avans a sumei de 50 lei, din care TVA 8 lei, pentru efectuarea unei vânzări;
e) încasarea unui avans în sumă de 50 lei.

Scanned with OKEN Scanner

37. La închiderea exercițiului „N", o întreprindere deține o creanță față de un client în sumă de 2.380 lei, preț incluzând TVA. Să se contabilizeze această creanță în două situații:

a) creanța este recuperată în procent de 100%;

b) creanța este recuperată în procent de 80%.

38. La inventarul de la închiderea exercițiului „N" s-a constatat o creanță incertă a unui Client „X" în valoare de 595 lei, inclusiv TVA, grad de recuperare 50%. În cursul și la închiderea exercițiului „N + 1" s-a constatat că Clientul „X" a făcut o plată în contul datoriilor sale pentru întreaga sumă.

Care sunt înregistrările contabile aferente exercițiului „N + 1"?

39. Dispuneți de următoarele informații privind mărfurile: stocul scriptic de marfă = 115 lei; stocul faptic de marfă = 120 lei.

Precizați înregistrarea contabilă care reflectă rezultatul inventarului fizic:

a)

5	371	„Mărfuri"	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile"	5

b)

5	371	„Mărfuri"	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	5

c)

5	371	„Mărfuri"	=	771	„Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare"	5

d)

5	371	„Mărfuri"	=	711	„Variația stocurilor"	5

e)

5	371	„Mărfuri"	=	121	„Profit și pierdere	5

40. Precizați scopul inventarierii efectuate la închiderea exercițiului financiar:

a) pentru controlul gestiunilor;

b) în vederea structurării fondului de marfă;

c) pentru cunoașterea vechimii stocurilor;

d) în vederea determinării vitezei de rotație a stocurilor;

e) pentru stabilirea situației patrimoniale în vederea evaluării de bilanț.

Scanned with OKEN Scanner

41. Numărul de inventarieri generale este condiţionat de:
a) organizarea evidenţei operative şi a contabilităţii analitice a stocurilor;
b) destinaţia stocurilor;
c) numărul de sortimente aflate în stoc;
d) mărimea gestiunii;
e) numărul de gestionari.

42. Nu se pot inventaria:
a) mărfurile aflate în stoc în unităţile operative ale societăţii;
b) mărfurile aflate la terţi;
c) mărfurile nerecepţionate încă;
d) mărfurile nefacturate, dar recepţionate;
e) mărfurile aparţinând altor patrimonii, dar aflate în gestiunea societăţii;

43. Nu reprezintă condiţie de compensare la inventariere:
a) se compensează între ele sorturi ale aceluiaşi sortiment;
b) se compensează între ele sorturi ale aceluiaşi sortiment, uşor confundabile între ele;
c) se compensează plusurile şi minusurile constatate la recepţie;
d) se compensează diferenţele constatate în aceeaşi gestiune;
e) se compensează numai diferenţele constatate în cadrul aceluiaşi exerciţiu.

44. Minusul valoric constatat la inventar nu poate fi cauzat de:
a) perisabilităţi normale;
b) perisabilităţi peste normă;
c) neglijenţa gestionarului;
d) neglijenţa furnizorului;
e) calamităţi naturale.

45. Dispuneţi de următoarele informaţii:
a) stocul scriptic de mărfuri = 1.200 lei
b) stocul faptic = 1.000 lei.

Precizaţi înregistrarea contabilă corectă, care reflectă rezultatul inventarului fizic:

a)

200	371	„Mărfuri”	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	200

Scanned with OKEN Scanner

b)

200	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	371	„Mărfuri”	200

c)

200	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	121	„Profit și pierdere”	200

d)

200	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	397	„Provizioane pentru deprecierea mărfurilor”	200

e)

200	428	„Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”	=	371	„Mărfuri”	200

46. Nu reprezintă etapă în regularizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate global-valoric:

a) calculul și înregistrarea perisabilităților;
b) calculul și înregistrarea pierderilor peste normă;
c) compensările între plusuri și minusuri;
d) înregistrarea lipsurilor din calamități;
e) înregistrarea lipsurilor datorate gestionarului.

47. O societate are în stoc la deschiderea exercițiului:
Marfa „X”: 5.500 Kg la cost de achiziție 0,85 lei/Kg
Marfa „Y”: 2.250 bucăți la cost de achiziție 1 lei/bucata
Marfa „Z”: 2.100 cutii la cost de achiziție de 0,60 lei/cutie.
La închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii se constată un stoc de:
Marfa „X”: 5.400 bucăți
Marfa „Y”: 2.110 bucăți
Marfa „Z”: 2.140 bucăți
Să se stabilească, regularizeze și înregistreze diferențele la inventar, conform legislației în vigoare, cunoscând că cele trei mărfuri sunt sorturi ale aceluiași sortiment și îndeplinesc condițiile pentru compensare.

48. Dispuneți de următoarele informații privind mărfurile:
Stocul scriptic de marfă: 1.600 lei
Stocul faptic constatat la inventar: 1.450 lei
Precizați înregistrarea contabilă care reflectă rezultatul inventarului fizic:

a)

150	371	„Mărfuri”	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	150

Scanned with OKEN Scanner

b)

150	371	„Mărfuri”	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	150

c)

150	428	„Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul	=	371	„Mărfuri”	150

d)

150	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	371	„Mărfuri”	150

e)

150	428	„Alte creanţe şi datorii în legătură cu personalul	=	758	„Alte venituri din exploatare”	100
				4427	„TVA colectată”	50

49. Dispuneţi de următoarele informaţii:
sold la inventarul precedent: 1.550 lei
intrări:1.000 lei
vânzări, plus alte ieşiri: 750 lei
sold la data inventarului curent:1.800 lei
Din listele de inventar soldul faptic al gestiunii este în sumă de 1.850 lei.
Să se determine, regularizeze şi înregistreze diferenţele la inventar în acest caz.

50. Dispuneţi de următoarele informaţii privind mărfurile:
stocul scriptic de mărfuri: 2.050 lei
stocul faptic de mărfuri: 3.000 lei
Precizaţi înregistrarea contabilă corectă care reflectă rezultatul inventarului fizic:

a)

50	371	„Mărfuri”	=	711	„Variaţia stocurilor”	50

b)

50	371	„Mărfuri”	=	607	„Cheltuieli privind mărfurile	50

c)

50	607	„Cheltuieli privind mărfurile”	=	121	„Profit şi pierdere”	50

d)

50	371	„Mărfuri”	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	50

e)

50	371	„Mărfuri”	=	117	„Rezultatul reportat	50

Scanned with OKEN Scanner

51. Nu fac parte din categoria mărfurilor aflate la terți:
a) mărfurile date spre prelucrare sau recondiționare;
b) mărfurile date spre vânzare în consignație;
c) mărfurile refuzate de clienți și returnate de ei;
d) mărfurile date spre vânzare în comision;
e) mărfurile cumpărate și lăsate în custodia furnizorului.

52. Într-o unitate de consignație, cifra de afaceri este reprezentată de:
a) prețul de vânzare al mărfurilor trimise de consignatori;
b) comisionul din vânzarea mărfurilor;
c) prețul de vânzare al mărfurilor vândute;
d) prețul de vânzare al mărfii vândute și comisionul din operațiile de consignație;
e) prețul de vânzare al mărfurilor stabilit de consigantor.

53. Marfa recepționată dar neacceptată în gestiune se înregistrează cu ajutorul contului:
a) 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie";
b) 371 „Mărfuri";
c) 357 „Mărfuri aflate la terți";
d) 607 „Cheltuieli privind mărfurile";
e) 462 „Creditori diverși".

54. Valoarea unei mărfi aduse de la prelucrare este egală cu:
a) valoarea mărfii trimise la prelucrare;
b) valoarea mărfii trimise și manopera de prelucrare;
c) valoarea mărfii trimise la prelucrare, manopera de prelucrare, cheltuieli de transport dus-întors și alte cheltuieli accesorii;
d) manopera de prelucrare;
e) valoarea mărfii trimise la prelucrare și comisionul furnizorului.

55. Se primesc obiecte în consignație spre a fi vândute la un preț de evaluare în valoarea de 1.500 lei, comision 15%, TVA = 19%.

Care este înregistrarea contabilă de primire a obiectelor în consignație?

56. Societatea comercială „X" vinde mărfuri recepționate în regim de consignație conform Jurnalului vânzării de mărfuri în consignație, în valoarea de 1.200 lei, TVA = 19%.

Să se înregistreze în contabilitate vânzarea mărfurilor recepționate în regim de consignație.

Scanned with OKEN Scanner

57. În urma vânzării mărfurilor în regim de consignaţie, se stinge datoria faţă de deponent, în valoare de 1.250 lei, conform registrului de casă.

Se cere formula contabilă aferentă operaţiunii.

58. Se scot din evidenţă obiectele primite în consignaţie şi vândute, preţul de evaluare fiind de 1.000 lei, comisionul = 20%, TVA = 19%.

Se cere să se înregistreze în contabilitate scoaterea din evidenţă a obiectelor primite în consignaţie.

59. Se trimit la prelucrare mărfuri în valoare de 2.000 lei; cheltuielile cu transportul sunt în valoare de 45 lei; cheltuielile cu manopera (cheltuielile de prelucrare) sunt în valoare de 250 lei.

Se cere să se înregistreze operaţiunile legate de trimiterea la prelucrare, precum şi revenirea în gestiune a mărfurilor prelucrate.

60. Dispuneţi de următoarele informaţii: o societate lasă în custodia furnizorului marfă „X" - 580 bucăţi, preţ de cumpărare: 5 lei/buc, cheltuieli de depozitare: 100 lei, TVA = 19%. La aducerea mărfurilor, se recepţionează 590 bucăţi, cheltuielile de transport fiind de 50 lei, TVA = 19%, achitate în numerar.

Se cere înregistrarea contabilă la recepţia mărfurilor aduse din custodie.

61. O societate de comerţ recepţionează în depozitul furnizorului:

Marfă „X": 2.500 m, preţ de cumpărare = 6 lei/m;

Marfă „Y": 8.000 bucăţi, preţ de cumpărare = 4,50 lei/bucată, TVA = 19%.

Marfa recepţionată se lasă în custodia furnizorului datorită lipsei spaţiilor comerciale proprii, cheltuielile de depozitare făcute fiind în valoare de 120 lei, TVA = 19%. La o dată ulterioară, se aduce marfa din custodie.

Se cere să se înregistreze în contabilitate operaţiile economico-financiare.

62. În exerciţiul „N", o societate de comerţ a vândut cu plata în rate mărfuri în valoare de 20.000 lei, costul acestora fiind de 15.000 lei. Ratele sunt eşalonate pe 10 luni, dobânda totală fixă este de 10%, încasată în rate egale.

Se cere să se înregistreze operaţiile economico-financiare în prima lună din exerciţiul „N".

Scanned with OKEN Scanner

63. Ambalajele de transport sau circulaţie sunt cuprinse în:
a) activele imobilizate;
b) capitalurile proprii;
c) activele circulante;
d) activele de regularizare.

64. Ambalajele achiziţionate se evaluează la:
a) preţ de cumpărare;
b) cost de achiziţie;
c) preţ de vânzare;
d) cost de producţie.

65. Ambalajele consemnate la client:
a) ies din patrimoniu;
b) rămân în patrimoniu;
c) se consideră vândute;
d) se consideră pierdute.

66. În bilanţ, ambalajele se regăsesc la:
a) preţ de cumpărare;
b) preţ de vânzare;
c) valoarea netă contabilă;
d) valoarea brută contabilă.

67. Contul 409 „Furnizori - debitori" funcţionează:
a) la client;
b) la furnizor;
c) la client şi furnizor;
d) nu se utilizează.

68. Contul 419 „Clienţi - creditori" se utilizează:
a) la client;
b) la furnizor;
c) la client şi furnizor;
d) nu se utilizează.

69. Pentru urmărirea vânzărilor de ambalaje se utilizează contul:
a) 707 „Venituri din vânzarea ambalajelor";
b) 708 „Venituri din activităţi diverse";

Scanned with OKEN Scanner

c) 704 „Venituri din prestații";
d) 381 „Ambalaje".

70. Ambalajele consemnate nerestituite la termen se consideră în contabilitatea furnizorului:
a) vândute;
b) cumpărate;
c) pierdute;
d) aflate la terți.

71. Ambalajele consumate, nerestituite la termen se consideră în contabilitatea clientului:
a) vândute;
b) cumpărate;
c) pierdute;
d) aflate la terți.

72. Operațiile cu ambalaj aduc:
a) profit;
b) pierderi;
c) nu determină rezultat;
d) nu au importanță sub aspectul rezultatului.

73. Se recepționează ambalaje înregistrate la costul de achiziție de 500 lei, TVA = 19%, achitate prin bănci. Ulterior, se vând ambalaje la cost de achiziții de 200 lei, încasarea se face cu ordin de plată. Ambalajele vândute se scot din evidență.
Se cere să se înregistreze în contabilitate operațiile.

74. Se livrează mărfuri în valoare de 1.000 lei, TVA = 19%. Pe avizul de însoțire a mărfii se înregistrează ambalajele aferente, care circulă în regim de restituire, în valoare de 100 lei. Ulterior, se restituie în întregime ambalajul.
Să se înregistreze în contabilitate operațiunile.

75. Se livrează mărfuri în valoare de 1.000 lei, TVA = 19%, se înregistrează ambalajele aferente care circulă în regim de restituire, în valoare de 5 lei. Clientul își reține pentru sine ambalaje în valoare de 30 lei, restul restituindu-le furnizorului. Furnizorul întocmește o factură cu valoarea ambalajelor nerestituite.

Scanned with OKEN Scanner

Să se înregistreze operațiile atât în contabilitatea furnizorului, cât și în cea a clientului.

76. Societatea „Y" vinde pe 3 octombrie mărfuri la un preț de vânzare de 2.000 lei, TVA = 19% și facturează ambalaje în regim de consemnare în valoare de 200 lei. Pe 8 octombrie, societatea „Y" încasează factura. Pe data de 3 noiembrie, societatea primește jumătate din ambalajele consemnate.

Se cere: contabilizarea operațiilor de vânzare, decontare, restituiri de ambalaje, soluționarea celor nerestituite.

77. Societatea en-gros „Lotus" S.A. cumpără conform facturii mărfuri de 1.500 lei, TVA = 19% și ambalaje de 100 lei, adică 20 de bucăți a câte 5 lei/bucata, TVA = 19%. Societatea vinde mărfuri și ambalaje unui magazin conform facturii care cuprinde:

mărfuri - preț de vânzare: 500;
ambalaje: 10 bucăți x 5 lei/bucata;
TVA = 19%.
Ulterior, magazinul restituie 10 bucăți ambalaje.

Se cere: contabilizarea operațiilor cu mărfuri și ambalaje la societatea „Lotus", știind că marja practicată este de 25%, aplicată costului de achiziție.

78. După locul de proveniență a turiștilor, turismul poate fi:
a) organizat;
b) neorganizat;
c) turism de trimitere;
d) turism intern și/sau internațional.

79. După sensul circulației turistice, turismul internațional poate fi:
a) semiorganizat;
b) intern;
c) intern și internațional;
d) import sau export turistic.

80. După modul de angajare a prestațiilor turistice, turismul poate fi:
a) turism de primire;
b) turism de trimitere;
c) turism intern;
d) turism organizat, neorganizat sau semiorganizat.

Scanned with OKEN Scanner

81. Prestațiile turistice nu se caracterizează prin:
a) complexitate;
b) durată relativ scurtă;
c) încredințarea acțiunii unui agent de turism;
d) participarea la acțiune a unei singure persoane.

82. În turismul organizat, cheltuielile și veniturile se evidențiază numai:
a) la unitățile prestatoare de servicii;
b) la unitatea contractantă;
c) la ambele;
d) la niciuna.

83. Cheltuielile cu marfa semnifică:
a) costul de achiziție al mărfurilor aprovizionate;
b) costul de achiziție al mărfurilor rămase în stoc;
c) costul de achiziție al mărfurilor vândute;
d) costul de achiziție al mărfurilor cumpărate și rămase în stoc.

84. Ce semnifică înregistrarea contabilă:

584,10	5121	„Conturi la bănci în lei"	=	4111	„Clienți"	590
5	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"				
0,90	4427	„TVA colectată"				

a) încasarea creanțelor de la clienți;
b) încasarea creanțelor clienți și acordarea unei reduceri ulterioare facturării;
c) o pierdere suportată de client;
d) reducerea cifrei de afaceri.

85. Care dintre formulele contabile enumerate nu este în concordanță cu explicația dată:

a) anularea unui provizion;

25	772		=	1514		25

b) înregistrarea unei taxe la salariile achitate în natură;

25	635	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și alte vărsăminte asimilate"	=	4427	„TVA colectată"	25

c)

25	5121	„Conturi la bănci în lei"	=	761	„Venituri din imobilizări financiare"	25

Scanned with OKEN Scanner

86. Potrivit normelor contabile din țara noastră, reducerile comerciale acordate ulterior prin factura desemnată pentru produsele vândute, se înregistrează:
a) în creditul contului 658;
b) nu se înregistrează, deoarece facturarea s-a efectuat la valoarea netă;
c) în creditul contului 701;
d) în debitul contului 758;
e) în debitul contului 701.

87. Sunt deductibile fiscal:
a) provizioanele pentru deprecierea bunurilor;
b) perisabilitățile;
c) provizioanele pentru cheltuieli de repartizat pentru mai multe exerciții;
d) provizioanele pentru risc valutar.

88. Se constituie provizioane pentru:
a) diferența netă nefavorabilă la datoriile și creanțele în valută la închiderea exercițiului;
b) diferențele nefavorabile la plata datoriilor în valută;
c) diferențele nefavorabile la încasarea creanțelor în valută;
d) diferențele nefavorabile la disponibilul păstrat în valută.

89. Cheltuielile excepționale sunt determinate:
a) de o activitate care iese din normalitate;
b) de o activitate planificată;
c) de o operație bancară;
d) de o activitate normală.

90. După natura lor, veniturile se grupează pe următoarele categorii:
a) venituri din exploatare;
b) venituri financiare;
c) venituri din mărirea provizioanelor;
d) venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor;
e) venituri excepționale.

91. Conturile de venituri nu fac parte din categoria conturilor bilanțiere, deoarece:
a) la sfârșitul lunii sunt creditate;

Scanned with OKEN Scanner

b) la sfârşitul fiecărei luni prezintă sold;
c) la sfârşitul fiecărei luni se închid prin rezultatul exerciţiului;
d) la sfârşitul fiecărei luni nu prezintă sold.

92. Cheltuielile care fac obiectul contabilităţii financiare se grupează după natura lor în:
a) cheltuieli financiare;
b) cheltuieli cu amortizările şi provizioanele;
c) cheltuieli de exploatare;
d) cheltuieli excepţionale;
e) cheltuieli curente;
f) cheltuieli cu impozitul pe profit.

93. Veniturile realizate în avans reprezintă:
a) încasări sau creanţe aferente unor bunuri livrate, unor lucrări sau prestaţii efectuate;
b) încasări sau datorii aferente unor bunuri livrate, unor lucrări sau prestaţii efectuate;
c) încasări sau creanţe aferente unor bunuri nelivrate, unor lucrări sau prestaţii neefectuate.

94. Rezultatul financiar al activităţii desfăşurate de unitatea patrimonială, adică profitul sau pierderea se stabileşte conform Legii contabilităţii 82/1991:
a) anual;
b) lunar;
c) semestrial;
d) trimestrial.

95. Pentru determinarea profitului impozitabil (rezultatul fiscal) se foloseşte relaţia:
a) rezultatul exerciţiului înainte de impozitare + plus cheltuielile neadmise a se deduce fiscal - deduceri fiscale;
b) rezultatul exerciţiului după impozitare - cheltuieli neadmise a se deduce final + deduceri fiscale;
c) rezultatul exerciţiului după impozitare + cheltuieli neadmise a se deduce fiscal - deduceri fiscale.

Scanned with OKEN Scanner

96. Înregistrați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, calculați rezultatul net și regularizați TVA:

a) facturarea către terți a unui serviciu în sumă de 3.000 lei; TVA = 19%; acordarea unui scont de 4% la încasarea creanțelor înainte de scadență;
b) înregistrarea salariilor datorate personalului: 50.000 lei, din care 10.000 lei pentru colaboratori;
c) vânzarea unui mijloc fix: preț de vânzare 3.000 lei, TVA = 19%, valoarea de intrare = 2.000 lei, amortizare înregistrată 1.000 lei;
d) înregistrarea și achitarea în numerar a unei penalități de 500 lei;
e) anularea unui provizion pentru litigii de 10.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. Angela Răduţi — Bazele contabilităţii, Editura Silvy, Bucureşti 2005.

2. Angela Răduţi, Octavian Bojian — Contabilitatea agenţilor economici, Editura Silvy, Bucureşti, 2004.

3. Angela Răduţi, Luminiţa Jalbă — Contabilitatea în comerţ – Caiet de aplicaţii, Editura Silvy, Bucureşti, 2006.

4. Francis Rouse — Normalisation comptable – Principes et pratiques, Collection Methodologie, 1989.

5. Mihai Ristea, Corina-Graziella Dumitru — Bazele Contabilităţii-noţiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă şi monografie, Editura Universitară, Bucureşti 2006.

6. Mihai Ristea (coordonator) — Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti 2004.

7. Oprea Călin, Mihai Ristea — Bazele Contabilităţii, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti 2000.

8. Oprea Călin, Mihai Ristea — Contabilitate Generală, Editura Independentă Economică, Brăila 1999.

9. Nicolae Feleagă, Ion Ionaşcu — Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, Bucureşti 1998.

10. Spiridon Iacobescu, Alexandru Sorescu — Curs de contabilitate comercială generală, ediţia a II-a, Biblioteca Contabilă, Bucureşti 1928.

11. Mihaela Dumitrana, Luminiţa Jalbă, Oana Mitroescu — Contabilitatea în comerţ, Editura Univers, Bucureşti, 2005.

12. Mihaela Dumitrana, Chiraţa Caraiani (coordonatori) — Bazele contabilităţii, Editura Infomega, Bucureşti, 2005.

13. Gheorghe Lepădatu — Contabilitate.ro/note_de_curs2009/REI_anul1_zi_fr.html, Editura Pro Universitaria, Bucureşti, 2009.

14. Gheorghe Lepădatu, Luminiţa, Jalbă — Contabilitate financiară, Editura Pro Universitaria, Bucureşti, 2024.

Scanned with OKEN Scanner

15. Luminița, Jalbă — Contabilitate, Editura Pro Universitaria, Bucureşti, 2011.

16.Luminița, Jalbă — Bazele Contabilității, Editura Pro Universitaria, Bucureşti, 2024

17. Victor Munteanu, Luminița Jalbă — Accouting Basics, Editura Pro Universitaria, Bucureşti, 2014.

18. Victor Munteanu (coordonator) — Bazele contabilității, ediția a III-a, Editura Pro Universitaria, Bucureşti 2019.

19. Victor Munteanu (coordonator) Contabilitate financiară aîntreprinderii, Editura Universitară, ediția a VI-a revizuită și adăugită, București, 2022

20. Ministerul Finanţelor — Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene.

21. Ministerul Finanţelor — OMFP nr. 1898/2013, pentru modificarea şi completarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene aprobate prin OMFP nr. 3055/2009

22. Ministerul Finanţelor — Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate

23.XXX Legea Contabilității nr. 82/1991 republicată în M.O. al României, partea I, nr. 48/04.01.2005

Scanned with OKEN Scanner

„*Contabilitatea în comerț. Ediția a II-a revăzută și adăugită* se adresează tuturor celor care doresc să aprofundeze mecanismele contabilității, dar și celor care au un hobby pentru contabilitate. Această lucrare de Contabilitate în comerț reprezintă un ghid pentru studenți – viitorii economiști, la disciplinele de contabilitate studiate la facultățile cu profil economic, dar și pentru practicienii contabili, deoarece în aceasta găsesc răspunsurile la problemele pe care și le pun prin învățarea contabilității aplicate în comerț.

Este structurată în treisprezece capitole și abordează o problematică complexă, prezentând elemente teoretice, dar și aplicații rezolvate, precum și teste grilă. Pornind de la ideea că, informația contabilă are un rol de bază în luarea deciziilor în procesul de conducere al societăților din comerț am căutat să reunească în cuprinsul lucrării noțiuni și concepte de bază ale contabilității, precum și metode și tehnici de lucru, atât din punct de vedere teoretic, cât și din punct de vedere practic, aplicabile în comerț, cum ar fi: inventarierea mărfurilor, contabilitatea altor operații cu mărfuri, importul și exportul de mărfuri, precum și câteva aspecte referitoare la contabilitatea managerială în comerț.

Lucrarea poate fi consultată în egală măsură de studenții și masteranzii din cadrul facultăților cu specializare în comerț, precum și de profesioniștii care profesează în domeniul contabilității."

Autoarea

ISBN: 978-606-26-1897-1

Scanned with OKEN Scanner